



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Recurso n.º : 107-137104
Matéria : IRPJ e CSSL – EX. 1995
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 7ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : BBA TRADING SA
Sessão de : 21 de março de 2.006.
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

DECADÊNCIA – IRPJ - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito 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).

DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - A contribuição social sobre o lucro líquido, "ex vi" do disposto no art. 149, c.c. art. 195, ambos da C.F., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema Corte, tem caráter tributário. Assim, em face do disposto nos arts. nº 146, III, "b", da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

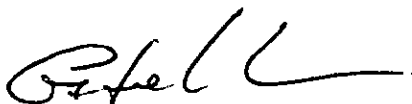
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do

Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, que deu provimento integral ao recurso, e os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento parcial ao recurso, para afastar a decadência da CSL. Ausente momentaneamente o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.



MANOEL ÂNTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ GLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO.

Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

Recurso n.º : 107-137.104
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : BBA TRADING SA

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso do Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão 107-07.648 de 12 de maio de 2.004. A câmara recorrida, por maioria de votos, ACOLHEU a preliminar de decadência para cancelar os lançamentos do IRPJ e CSSL, relativamente aos fatos geradores consumados em 28 de fevereiro de 1994, cuja ciência do auto se deu em 26/10/1.999, conforme data aposta às fls. 22 e 26.

Inconformado com a decisão prolatada, o PFN com fulcro no artigo 5º incisos I e II do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 58/98, apresentou o recurso especial de folhas 145 a 170, com base no inciso I, do artigo 5º, contrariedade à Lei.

Tratam os autos lançamentos de IRPJ e CSL, exercício de 1995, com fato gerador em 28.02.94, formalizado em virtude de glosa de despesas operacionais e omissão de receitas. A multa aplicada foi de 75%.

A empresa impugnou o lançamento, a DRJ manteve e a Câmara recorrida decidiu pelo acolhimento da preliminar de decadência ementado o acórdão da seguinte forma, fl. 134:

O recurso do PFN argumenta em síntese o seguinte.

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

A) Não cabe ao Conselho de Contribuintes deixar de aplicar o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 eis que estaria decretando sua inconstitucionalidade.

Diz que a câmara fundamentou a decadência em um suposto conflito entre o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 e o artigo 146 da CF. Ao não aplicar o artigo 45 da referida lei a Câmara declarou sua inconstitucionalidade. Diz que o



Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

STJ, no RESP 262.426/RS, já decidiu que a apreciação de conflito entre dispositivos de lei complementar e lei ordinária significa decidir se esta última norma ultrapassou ou não a competência que lhe foi delimitada na Constituição Federal.

Diz que nesses casos de incompatibilidade o STJ declina competência para o STF.

Diz que o art. 22A do RI CSRF, com redação dada pela Portaria MF nº 103/2002, veda o exame de inconstitucionalidade de lei por este colegiado.

Afirma que o artigo 77 da Lei 9.430/96 permite ao Poder Executivo dispensar a cobrança de tributo, objeto ou não de lançamento, fundamentados em lei que tenham sido declaradas inconstitucionais pelo STF. Assim contrario sensu, enquanto o STF não declarar a inconstitucionalidade não pode o Poder Executivo dispensar a cobrança.

Diz que os tribunais vêm declarando a constitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

B) Consoante a Jurisprudência do STF, afastar a aplicabilidade de lei significa declarar sua inconstitucionalidade.

Cita decisão do STF no RE 179.170-5 CEARÁ, no qual o ministro Moreira Alves, examinando recurso extraordinário, no sentido de que afastar a aplicação de uma norma legal é o mesmo que declara-la inconstitucional.

C) Da constitucionalidade e legalidade do Art. 45 da Lei nº 8.212/91. O art. 45 da Lei 8.212/91 é norma especial frente ao art. 150 § 4º do CTN, e, como este mesmo diploma admite a edição de normas específicas sobre o prazo decadencial, inexistente qualquer conflito entre essas disposições.

Cita decisões judiciais do TRF 1ª Região, que apreciaram o artigo 45 da referida lei no âmbito das contribuições previdenciárias.



Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

Transcreve o artigo 146 da Constituição Federal e passa a apreciá-lo para dizer que a CF admitiu a edição de normas específicas sobre determinadas matérias tributárias e que não foi determinada a natureza dessa norma específica, sendo lícito concluir tratar-se de norma de lei ordinária.

Diz que a Lei 8.212 tem caráter supletivo, pois o próprio CTN admite o estabelecimento de outro prazo, artigo 150 § 4º do CTN.

Traz doutrina de Roque Antônio Carraza, sobre a possibilidade de lei ordinária federal fixar novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso para as contribuições previdenciárias.

D) O prazo decadencial refere-se ao lançamento das contribuições destinadas à seguridade social, destinação esta que independe da natureza do sujeito ativo da obrigação.

Para refutar argumentos de que a referida lei só tem como destinatária a previdência social, ou seja o INSS, diz que é lei orgânica da seguridade social, segundo o artigo 195 da CF, que, conforme a jurisprudência do e. Supremo Tribunal Federal, possuem natureza de tributos cuja arrecadação tem destinação específica. Nesta especificidade, funda-se a distinção jurídica entre as contribuições sociais e as demais espécies de tributos.

Afirma que a lei não distinguiu os sujeitos ativos da relação jurídico tributária, logo aplicável, tanto ao INSS como às outras contribuições sociais administradas pela SRF.

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

Cita lição de Luciano Amaro sobre a decadência, para em seguida dizer que a entrega da declaração de rendimentos pelo sujeito passivo não é termo inicial de fiscalização, não representa início de processo de investigação. A declaração de



Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

rendimentos é simples apresentação de informações que poderão, mais tarde, ser conferidas pelo fisco mediante fiscalização; não tendo o cunho de antecipar o início da contagem do prazo decadencial.

Cita decisão de primeira instância, que trouxe decisão judicial no sentido de que a entrega da declaração é um ato praticado pela interessada, onde a Fazenda Pública tem presença passiva. Não fica caracterizada a situação prescrita no artigo 173 do CTN, visto que a medida preparatória indispensável ao lançamento é ato que dever advir da Fazenda Pública e não da interessada.

Conclui seu apelo pedindo a nulidade do acórdão que extrapolou a competência reservada ao colegiado e se superada que se dê provimento ao recurso.

Através do despacho 107-016/2005, fls. 171172, o presidente da 7ª Câmara deu seguimento ao recurso especial do PFN.

Remetido à repartição de origem, cientificada a empresa apresentou contra-razões, juntadas às páginas 177 a 198, argumentando, em epítome o seguinte.

INADMISSIBILIDADE DO RE

a) Da inexistência de contrariedade à lei.

Argumenta que a 7ª Câmara não contrariou o artigo 45 da Lei 8.212/91, apenas realizou, com muita propriedade a interpretação e aplicação da legislação. Houve valoração do conteúdo dos dispositivos contidos no CTN que regem o prazo decadencial. O prazo previsto no artigo 173 do mesmo código diz respeito a outras modalidades de extinção do crédito tributário não tratadas em outros artigos. A Câmara não contrariou o artigo 173 do CTN pois valorando a norma à luz do caso concreto entendeu pela aplicação da regra complementar de lançamento disciplinada no artigo 150 do mesmo diploma.

Diz que também não foi contrariado o artigo 45 da Lei 8.212/91, pois o que a Câmara fez foi interpreta-lo à luz da ordem jurídica posta, pois não parece que o referido



Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

artigo possa resistir ao confronto com os demais dispositivos de lei complementar que regem a matéria, devendo a lei em matéria de decadência obedecer ao previsto no artigo 146, III, "b" da Constituição Federal de 05 de outubro de 1.988.

b) Da inexistência de declaração de inconstitucionalidade.

Seguindo o decidido no acórdão diz que o conflito é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade.

MÉRITO

DECADÊNCIA DO IRPJ

Diz que a hipótese típica do lançamento por homologação é a previsão legal do dever do sujeito passivo de aferir a matéria tributável e antecipar o pagamento; o fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento por homologação, ditada pela previsão legal a respeito do dever do sujeito passivo de entre outras atividades, efetuar a antecipação do pagamento, sendo tais características inerentes à estruturação normativa do tributo, não ficando sujeitas à exclusiva ingerência do contribuinte. Além do pagamento o contribuinte deve identificar o sujeito passivo, calcular o montante do tributo, o contribuinte poderá chegar à conclusão de que nada tem a pagar, seja por ter apurado saldo credor na escrita, seja por ser beneficiário de incentivo fiscal, só para citar dois exemplos.

Cita decisão nº 107-06.382 da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

DECADÊNCIA DA CSLL.

Diz que a CSL está submetida à modalidade de lançamento por homologação.

Cita decisão do STF no RE 138.284-8, para dizer que a CSLL tem natureza tributária.



Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

Cita decisão desta Turma da CSRF proferida no acórdão CSRF nº 01-04.9888, no sentido de que a CSL rege-se pela modalidade de lançamento por homologação e deve seguir o artigo 150 do CTN e não o artigo 45 da Lei 8.212/91.

Pede o improvimento do recurso.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

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

Deixo de falar sobre a preliminar de inadmissibilidade do RE apresentada nas contra-razões em função do mérito favorável ao contribuinte.

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 demonstrou a contrariedade à lei atendendo portanto o recurso aos preceitos regimentais.



· Processo n.º : 10880.005500/2003-84
· Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

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 e, a data de ciência do auto de infração.

Fatos geradores 28.02.1.994.

Data da ciência da autuação 26 de outubro de 1.999.

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

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 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.



- Processo n.º : 10880.005500/2003-84
- Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

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 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.



Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

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 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



Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

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.

Daí 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).



· Processo n.º : 10880.005500/2003-84
· Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

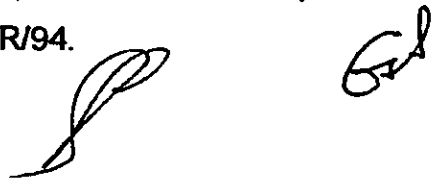
Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

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 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. 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



Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

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:

"...Conseqüentemente, 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)



Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

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 § 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



• Processo n.º : 10880.005500/2003-84
• Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

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).

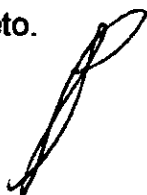
Carlos Maximiliano, mestre dos mestres na arte da hermenêutica e interpretação do direito, a propósito da matéria preleciona:

"... 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. (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.

...



Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

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 nexo 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

19

Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

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.

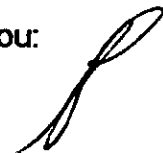
Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN" (Revista Dialética de Direito Tributário n.º 26 – p. 61/66)."

Para que não se alegue omissão passo a analisar os argumentos do recorrente um a um.

O recorrente diz 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 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:



✓ Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

"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 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



Processo n.º : 10880.005500/2003-84
Acórdão n.º : CSRF/01-05.440

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

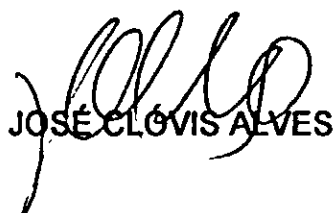
"Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OFENSA REFLEXA À CF/88. INADMISSIBILIDADE. 1. Acórdão de origem reconheceu a limitação imposto pela Lei Complementar 82/95 à regra contida na Lei Estadual nº 10.395/95, considerada hierarquicamente inferior àquela. 2. É inadmissível o recurso extraordinário no qual, a 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.

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.

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.

Sala das Sessões - DF, em 21 de março de 2.006.


JOSÉ CLÓVIS ALVES

