



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Comp.8  
Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Recurso nº : 130.102  
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1995 a 1996  
Recorrente : APIL INVESTIMENTOS LTDA.  
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC  
Sessão de : 28 de janeiro de 2003  
Acórdão nº : 107-06.938

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERDADE MATERIAL. PRINCÍPIO.OBEDIÊNCIA UNILATERAL. DESCABIMENTO. A observância quanto ao princípio da verdade material não é um monopólio do fisco, mas se estende, sem desvios, às partes envolvidas na lide, coobrigando-as (Relator do Voto Vencido ).

MULTA MAJORADA.SONEGAÇÃO FISCAL.EXIGÊNCIA FORMULADA COM BASE EM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL REGULAR E EM DOCUMENTOS DE FÉ PÚBLICA. AUSÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DE OCULTAÇÃO E DE PRÁTICA REITERADA.DESCABIMENTO. A multa majorada há de emergir pela simples enunciação dos fatos, sem necessidade de apoio em indícios que possam, por si só, instruir, validar ou sustentar a acusação. A escrituração parcial de receitas regulares e periódicas apoiada em contrato - firmado com terceiros - devidamente registrado em Cartório de Títulos e Documentos não pode ser havida como prática subterrânea adrede ocultada e não-alcançável por uma auditoria fiscal, ainda que singela. (Relator do Voto Vencido ).

MULTA MAJORADA. FRAUDE E SONEGAÇÃO FISCAIS.ACERVO PROBANTE APOIADO EM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL REGULAR. AUSÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DE OCULTAÇÃO E DE PRÁTICA REITRADA CONDENÁVEL. DESCABIMENTO.O acervo probante do ato tributário ilícito, no mais das vezes, exige, para a sua validade e sustentação, a busca de elementos outros que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Não lhe podem servir, como apoio, as evidências nitidamente veementes afloradas pelos entes probantes colocados - sem maiores resistências -, à sua mercê, provindos dos arquivos da própria empresa. (Relator do Voto Vencido ).

IRPJ - IRRF – DECADÊNCIA – PROCEDÊNCIA – A teor do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, decai a Fazenda Pública do direito de promover o lançamento após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, razão pela qual, tendo a decadência neste caso concreto se operado, improcede em parte o lançamento.

B

V

D

Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL –  
DECADÊNCIA – O prazo decadencial estipulado no Código  
Tributário Nacional aplica-se, por expressa previsão  
constitucional, a todas as contribuições sociais, sem exceção.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.  
HOMOLOGAÇÃO E DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.  
QUINQUÊNIO. ARTIGO 150 DO CTN. IMPROCEDÊNCIA. A teor  
do artigo 146, inciso III, letra “b” da Constituição Federal de 1988,  
somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em  
matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento,  
crédito, prescrição e decadência tributários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso  
interposto por APIL INVESTIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro  
Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, RECONHECER a decadência  
levantada pela recorrente, vencidos os conselheiros Neicyr de Almeida (relator) e  
José Antonino de Souza, designado o conselheiro Natanael Martins, para redigir  
o voto vencedor, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente  
julgado.

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
NATANAEL MARTINS  
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 12 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ ANTONINO  
DE SOUZA(Suplente Convocado), FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE  
QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER  
e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o  
Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO.

Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

Recurso nº : 130.102  
Recorrente : APIL INVESTIMENTOS LTDA

## RELATÓRIO

### I – IDENTIFICAÇÃO.

APIL INVESTIMENTOS LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão unânime proferida pela 3.ª Turma de Julgamento da DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC., que lhe concedera provimento parcial às suas razões iniciais.

### II – ACUSAÇÃO.

a) Imposto s/ a Renda das Pessoas Jurídicas – Lucro Presumido

De acordo com as fls. 652 e seguintes, trata-se de fiscalização suscitada pelo E.Ministério Público.

O crédito tributário – litigioso nessa esfera - lançado e exigível decorre de:

1. Omissão de receitas por serviços prestados ( aluguel ), nos meses-calendário de janeiro, fevereiro, junho, setembro, novembro e dezembro de 1994 ( Matéria não-litigiosa ).

Enquadramento legal: arts. 523, § 3.º, 739 e 892 do RIR/94. Art. 3.º da Medida Provisória n.º 492/94 e suas reedições, convalidada pela Lei n.º 9.064/95.

2. Arbitramento do Lucro no ano-calendário de 1995. A empresa optante pelo lucro presumido, deixou de cumprir as obrigações acessórias, notadamente por falta de escrituração contábil ( movimentação de várias contas bancárias havidas na clandestinidade) e do movimento financeiro do livro caixa, inclusive bancário. Deixou de registrar várias receitas de serviços prestados ou as registrou de forma parcial, e, ainda, postergou várias outras ( matéria não-litigiosa).

Enquadramento legal: art. 47, inciso III, da Lei n.º 8.981/95.Art.541 do RIR/94 ( matéria não-litigiosa ).



Processo n° : 10909.000837/2001-78  
Acórdão n° : 107-06.938

3. Omissão de receitas de prestação de serviços gerais, no ano-calendário de 1995 – Item 002 do AI – fls. 697/698 e 706.

Enquadramento legal: art. 43 da Lei n.º 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3.º da Medida Provisória n.º 492/94 e suas reedições, convalidada pela Lei n.º 9.064/95.

b) Contribuição ao PIS-REPIQUE ( A/C. 1994: matéria exonerada em 1.º grau; AC/1995: exoneração dos meses de junho e dezembro de 1995)

Fls. 708/718. Ciência em 26.04.2001. Enq. legal: vide fls. 716/718.

c) Contribuição ao COFINS ( AC/1994: exoneração parcial com exceção do mês de fev/94; AC/1995: exoneração da exigência do mês de junho/95).

Fls. 719/726. Ciência em 26.04.2001. Enq. legal: art.2.º da Lei Complementar n.º 70/91; art.1.º da Lei Complementar n.º 70/91; art. 43 da Lei n.º 8.541/92, alterado pelo art. 3.º da Medida Provisória n.º 492/94 e suas reedições, convalidadas pela Lei n.º 9.064/95.

d) Contribuição Social s/ Lucro ( A/C. 1994: exoneração parcial com cancelamento das exigências ref. aos meses de março, setembro, novembro e dezembro de 1995; A/C 1995: exigência ref. ao mês de junho de 1995;

e) fls.727/740. Ciência em 26.04.2001. Enq. legal: art. 2.º e §§, da Lei n.º 7.689/88; arts. 38 e 39, da Lei n.º 8.541/92; art. 43 da Lei n.º 8.541/92, alterado pelo art. 3.º da Medida Provisória n.º 492/94 e suas reedições, convalidadas pela Lei n.º 9.064/95. Art. 57 da Lei n.º 8.981/95, com a redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 9.065/95.

f) Imposto sobre a Renda Retido na Fonte: ciência em 26.04.2001.

f.1 – Sobre Receitas Omitidas (A/C.1994 - matéria exonerada, conf. fls. 1022 ).

Fls. 741/754. Enq. Legal: arts. 739 do RIR/94 e art. 44 da Lei n.º 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3.º da Medida Provisória n.º 492/94 e suas reedições, convalidadas pela Lei n.º 9.064/95.

f.2 – Sobre o lucro arbitrado (Item 002 do AI ( fls.752): matéria exonerada):



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

Art. 733 do RIR/94. Art. 5.º da MP n.º 492/94 ( Lei n.º 9.064/95),  
art. 54 da Lei n.º 9.064/95.

f.3 – Sobre pagamentos a Beneficiários Não-Identificados

Art. 61 da Lei n.º 8.981/95.

### III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 26.04.2001, apresentou a sua defesa em 25.05.2001, conforme fls. 758/783. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

Preliminarmente alega:

01) *restrição ao direito de prestar as informações dentro do prazo deferido pela fiscalização*, pois o auto de infração foi formalizado dentro do prazo de vinte dias de que ainda dispunha para a apresentação de documentos consoante intimação fiscal.

02) Decadência relativamente aos valores auferidos em 1994.

Quanto ao mérito,

a) Pagamento a Beneficiário Não-Identificado.

*Sob o argumento de que a impugnante não comprovou a existência de nenhuma associação de motoristas de aterro e informando que não foi encontrado nenhum registro da existência da mesma junto à Receita Federal, Prefeitura Municipal, CELESC e CASAN, os fiscais entenderam que o valor contabilizado como pagamento a terraplenagem foi utilizado para pagar beneficiários não identificados e, sobre a quantia aplicaram uma alíquota de 35%; mesmo após a impugnante ter dito de que não dispunha dos elementos necessários, requereu informações à Junta Comercial de Santa Catarina e à Prefeitura Municipal de Itajaí, onde descobriu-se a existência de COOPEATERRO – Cooperativa dos Fornecedores e Transportadores Autônomos de Aterro e Materiais de Construção de Itajaí Ltda.; que, apesar da COOPEATERRO ter dado baixa em seu alvará municipal, ela se manteve regular até 1991, junto à JUCESC;*

*quando dissemos que uma associação de motoristas fez o serviço de terraplenagem num imóvel da impugnante, pretendemos dizer que foi*



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*a união de vários motoristas e tratoristas que permitiu a realização do serviço empreitado;*

*na busca da documentação que se pretendia entregar aos fiscais em 07.05.2001, caso eles não tivessem violado o direito da impugnante, encontramos alguns cheques nominais aos motoristas autônomos, Augusto Benaci e Augusto Busquerolli ( doc. 12 ) conforme quadro abaixo, os quais tinham na cidade de Brusque/SC., uma sociedade que operava com a denominação de Terraplenagem e Transporte União Ltda. ME;*

*após ilustrar com textos acerca da natureza de pessoa jurídica desta associação, extrai que esta é de fato pessoa jurídica com capacidade tributária, e que não tinha a impugnante qualquer obrigação de reter na fonte o imposto de renda, uma vez que caberia aos executores do serviço a responsabilidade pelo recolhimento do tributo;*

*de outra parte o valor exigido pelo Fisco também é equivocado ( transcreve o art. 637 do RIR ) onde deveria utilizar para cálculo do imposto, 40% como base de cálculo ( art. 629 do RIR/94 ), alterado pelo art. 8.º da Lei n.º 8.981/95;*

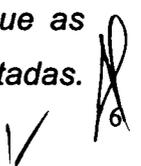
*ao optarem pela tributação de pagamento a beneficiário não-identificado, "data vênia", seguiram um obscuro caminho que não tem acolhida na codificação civil e comercial, como se demonstrou, já que as sociedades de fato são realidade e a economia informal brasileira reconhecidamente alcança um elevado percentual do PIB;*

*assim, sendo imprópria a capitulação legal pelo art. 655 do RIR/94 e art. 61, § 2.º da Lei n.º 8.981/95 e penalidade determinada pelo art. 44 da Lei n.º 9.430/96, se requer que se declare insubsistente este lançamento.*

**b) Item 002/1995 do Auto de Infração.**

*Traz vários comentários de doutrinadores acerca da definição de dolo, concluindo a impugnante que, para que houvesse dolo era necessário que a contribuinte omitisse receita com a intenção de não pagar os tributos devidos; que não aconteceu nem uma coisa e nem outra;*

*os fiscais tentaram conduzir para um entendimento de que as receitas recebidas através de algumas contas bancárias não foram tributadas.*



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*Isto não é verdadeiro. Quando em 05.10.2000 a empresa foi intimada a sanear a contabilidade e informar " as instituições financeiras com as quais mantém ou manteve contas bancárias de livre movimentação", na verdade isto foi informado. As demais contas existiram por algum tempo apenas por exigência de alguns clientes que só pagavam através de bancos onde possuíam conta. Entretanto, os créditos recebidos através dessas contas foram devidamente contabilizados como receita e os tributos foram pagos;*

*apresenta mapas com a base de cálculo e o tributo devido em cada mês, o vencimento, o valor recolhido e a data do recolhimento. Todos os dados para a elaboração dos mapas foram colhidos junto à contabilidade e os documentos de arrecadação;*

*que no mapa relativo ao ano de 1994, restaram valores recolhidos a maior de tributo, que devem ser creditadas ao contribuinte para apuração do período seguinte, de forma que não existe a postergação da forma como está sendo alegada pelos fiscais;*

*No que concerne ao ano de 1995, a incorreção contábil em relação aos recebimentos do Banco do Brasil não significou omissão de receita para fins de tributação. O tributo foi recolhido, como bem demonstram as planilhas anexas, relativamente aos anos de 1994 e 1995. Não devemos confundir incorreção contábil com omissão de receitas. Quando o tributo é pago não existe omissão de receita;*

*no que tange aos valores recebidos da Cia. Brasileira e Distribuição, também foram recolhidos. Aliás, pouco antes do início da ação fiscal, a impugnante havia solicitado à Secretaria da Receita Federal a emissão de DARFs., para recolhimento de pequenas diferenças não-recolhidas. Computando-se os valores recolhidos em 2000 e que estranhamente não foram considerados pelos fiscais, acrescidos ao que se pagou a maior em 1994, verifica-se que a impugnante recolheu a mais;*

*demonstrado que o Imposto sobre a Renda do ano de 1994 e do ano de 1995 foi pago e que a impugnante recolheu a mais um total de R\$ 420,04, improcede o lançamento dos tributos reflexivos , uma vez que sobre a base imponible todos os tributos foram recolhidos.*



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

#### IV– A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 983/1.022, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 203, de 30 de novembro de 2001, assim sintetizada em suas ementas:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica*

*Ano-calendário: 1995*

*Lucro Presumido. Contabilidade. Omissão de Receitas. Sonegação. Multa Agravada.*

*Constatada a falta de registro contábil de valores de receitas, e de registros parciais, acarretando supressão do tributo devido, caracterizada a omissão de receitas com a tipificação de sonegação fiscal, infração contemplada com a multa agravada de 150%.*

*Ano-calendário: 1994*

*Omissão de Receitas. Base de Cálculo. Recolhimento. Constatado que grande parte das receitas tidas como omitidas fizeram parte da base de cálculo para apuração da CSLL, de se cancelar o lançamento correspondente, bem como afastar a multa de ofício agravada de 150%, por inexistência da tipificação dolosa.*

#### **LANÇAMENTOS REFLEXOS.**

**PIS-PASEP, COFINS, CSLL e IRRF.**

*Tratando-se de mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no principal ( IRPJ I.*

**Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF**

**Ano-Calendário: 1995**

**Pagamentos. Beneficiários Não Comprovados.**

*Os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas que não identifiquem/comproven o real beneficiário dos valores despendidos, sujeitam-se ao Imposto de Renda na Fonte nos termos do art. 61 da Lei n.º 8.981/95.*

#### V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

Cientificada, por via postal, em 05.03.2002 ( AR de fls. 1.062 ),  
apresentou o seu feito recursal em 27.03.2002 (fls.1.065/1.094).

## VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Preliminarmente,

01. Requer a anulação do auto de infração, para que seja restituído o lapso temporal já deferido à Recorrente ( de 26.04.2001 até 07.05.2001 ), ou seja, em doze dias, conforme art. 180 do Código de Processo Civil, para que empresa possa juntar os documento requisitados pelo Fisco, com as devidas explicações.

02. Nulidade do auto de infração, por afronta ao art. 5.º, inciso LV da Carta Republicana, adotando a orientação jurisprudencial administrativa, em face da utilização de provas emprestadas sem que delas a Recorrente tivesse ciência, ocasionando um flagrante cerceamento ao amplo direito de defesa.No mérito, reproduz, ainda que sob novas roupagens verbais, a peça vestibular.

No mérito, além das razões já desfiadas, vestibularmente, que se declare inaplicáveis os arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92, em face da empresa ser optante pelo lucro presumido, no exercício de 1995. Merece, entretanto, destaque, as seguintes perorações recursais:

que se reconheça ter havido uma compensação de tributos, entre os exercícios de 1994 e 1995, conforme demonstra, consoante a faculdade do art. 66 e parágrafos da Lei n.º 8.383/91, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n.º 9.065/95.

Por fim, após coligir os documentos que relaciona às folhas.1.092/1.094, que se julgue improcedente a exigência, aplicando-se ao caso o instituto da prescrição intercorrente.

VII – DO DEPÓSITO RECURSAL



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

Às fls. 1.095/1.096 colaciona DARFs referentes aos depósitos recursais devidamente acolhidos pela Autoridade Fiscal competente, às fls. 1.301..

É o relatório.



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

## VOTO VENCIDO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

### I. PRELIMINARES DE NULIDADE

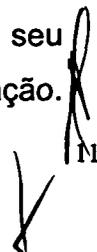
I.1. Restituição do prazo de doze dias para atendimento à intimação.

Em 06.03.2001 ( fls. 459/486 ),o Fisco relacionou inúmeras operações junto aos Banco América do Sul, Banco Itaú S/A., e Bco. Bamerindus S/A ., determinando que a fiscalizada, no prazo de vinte dias, informasse a existência de outros créditos, além dos listados na presente intimação, bem como comprovasse a origem de cada um dos cheques levados ao seu conhecimento.

Em resposta datada de 26.03.2001 ( fls. 487/488 ), além de solicitar prorrogação por igual prazo para atendimento à intimação, solicita a auditada ao Fisco a devolução dos livros razão antes retidos pelo Agente Fiscal.

Devolvidos os livros, em 26.03.2001 ( fls. 489 ), em 16 de abril de 2001 ( fls. 522/523 ), após atendimento parcial, argüi a empresa uma nova prorrogação de prazo. Em 20 de abril de 2001( fls. 569/570 ), após atender parte das exigências, assenta, em relação à conta corrente da agência do Banco América do Sul, que *está dando prosseguimento aos trabalhos de perícia no sentido de se esclarecer a totalidade dos lançamentos. Tão logo tenhamos mais documentos e lançamentos esclarecidos encaminharemos a V.S<sup>as</sup>.*, conclui a fiscalizada a sua resposta sob o amparo do item "1".

Não assiste razão à recorrente. Ora, a renovação do prazo a que se refere a peça recursal não se inicia a partir de seu pleito, mas tem seu marco inaugural no dia seguinte ao prazo em que expirara a primeira intimação.



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

Dessa forma, a prorrogação restaria a termo, com todas as luzes, em 16.04.2001, e não em 07 de maio de 2001 como pretende a recorrente ao se debater pela existência de erro substancial do ato administrativo. Se, por absurdo, imaginássemos o termo inicial para contagem da prorrogação aludida, em 27.03.2001 ( dia seguinte à data em que os livros razão foram devolvidos), ainda assim o termo a quem ocorreria em 15 de abril de 2001; vale dizer: onze dias antecessores à lavratura dos respectivos autos de infração.

Ademais, nada impediria à impugnante coligir os elementos que lhe foram solicitados até a decisão de Primeiro Grau, que ocorrera, como demonstram os autos, em 30.11.2001. Portanto, desde 06 de março de 2001 transcorreram 267 (duzentos e sessenta e sete ) dias sem que a empresa demonstrasse a mais tênue vocação para cumprir a exigência fiscal. Por outro lado, é consabido que o livro razão é cópia do livro diário. Em existindo esse, aquele perde a sua necessidade para o cumprimento da intimação a que se alude.

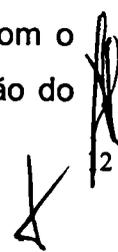
Decorre manifesto que os óbices perpetrados não de ser debitados às causas alheias, que o período temporal, por si só, por elas não pode ser responsabilizado.

Preliminar que se rejeita.

1.2. Utilização de documentos emprestados sem que a recorrente deles tivesse conhecimento.

Nessa quadra a recorrente se debate por algo que já fora exonerado pela decisão de Primeiro Grau. Dele não se toma conhecimento.

Se, por absurdo, reporta-se aos documentos havidos no escritório contábil do contabilista da recorrente Sr. Jair João da Silva ( Termo de fls. 107 ), também naufraga em explícito paralogismo a asserção recursal. Não há nenhum impedimento a que se louve o Fisco em elementos sob guarda do contador. Ademais, as ementas coligidas não têm pertinência temporal com o fato aqui trazido a lume. Lá, a nulidade ocorre quando, após a constituição do



12

Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

crédito tributário, novos documentos que sustentam ou modificam a acusação inicial são carreados para os autos sem que deles tome conhecimento a parte acusada. Não é o caso vertente, pois os documentos hauridos perfilharam a fase de instrução do conjunto acusatório.

## II. QUANTO AO MÉRITO

Inicialmente, para o melhor encaminhamento do dissídió, cumpre-me delimitar a matéria litigiosa nesse foro, elencando-a:

### II.1. Do pagamento a beneficiários não-identificados.

II.1.1. Meses de agosto e dezembro de 1995. Multa Majorada provida em Primeira Instância. Item 004 do Auto de Infração (fls. 745 e 753), fls. 684/690 do TVF., e fls. 1019/1022 da peça decisória de Primeiro Grau.

II.1.1.1. Pagamentos realizados, em moeda corrente, à Associação dos Motoristas de Aterro.

Em sua impugnação de fls. 764, assinala a então impugnante, e agora ratificado, que não apresentara a documentação comprobatória pertinente, em face de furto havido em seu escritório. Declara, outrossim, que a *beneficiária é uma sociedade de fato, e que age na informalidade, e naturalmente sem quaisquer registros nos órgãos públicos ou nas companhias de água e luz, uma vez que não dispõe do correspondente CNPJ.*

Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização de 28.08.2000, a fiscalizada, através do Sr. Jair João da Silva ( contador ), em 31.08.2000, às fls. 59, assevera, referindo-se a pleito genérico, *não possuir os documentos relativos aos pagamentos de serviços prestados por não estar obrigada ( optante pelo lucro presumido).*

Em 05.10.2000 fora lavrado um outro termo de intimação fiscal ( fls. 253 a 276 - Vol.02 ), elencando-se, com minudência, de forma individualizada e para atendimento no prazo de vinte dias, todos os entes havidos

Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

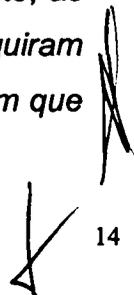
não só junto a terceiros, como aqueles extraídos ou cotejados com a escrituração do contribuinte. Nessa mesma data, através do Termo de Devolução de Livros e Documentos Fiscais (fls. 277 ), transmitiu-se à fiscalizada os Livros Razão dos anos-calendário de 1994 a 1999, sob os números de 16 a 21. Em 25 de outubro, requereu a empresa sob ação do Fisco uma dilação de prazo até o dia 30.11.2000 para atendimento completo da intimação em destaque.

Em 14.11.2000, prestou a fiscalizada os esclarecimentos instados (fls. 401/411 ), fato que ensejou, em 22.11.2000, lavratura de um novo termo fiscal, agora de retenção, argüindo os mesmos documentos devolvidos em 05.10.2000.

Em 22.02.2001 fora lavrado mais um termo fiscal(fl.443/445), exigindo-se da fiscalizada, no prazo de dez dias, a comprovação dos dispêndios efetuados junto à Associação dos Motoristas de Aterro, ou cópia do Boletim de Ocorrência n.º 1071/96, cópia da petição inicial da ação judicial de anulação impetrada pela contribuinte em decorrência do furto de cheques, endereço da Associação dos Motoristas, identificação dos componentes da referida associação, e a forma utilizada para a liquidação dos débitos.

Às fls. 446, entre outras respostas, registra que *a forma de pagamento foi em moeda corrente; que a citada associação não mais existe, fato que impede a citação do endereço; e que não conseguiu encontrar os motoristas com os quais eram tratados e pagos os serviços de aterro, não podendo, dessarte, identificá-los.* Anexa fotocópias do B.O, emitido em 01.03.1996, e cópia da petição inicial de anulação de documentos ( vinte cheques sem preenchimento, ao portador, do Banco América do Sul S/A ., Ag. Itajaí n.º 127-9, conta n.º 210-0, sob o n.º 1.602 a 1.620).

Em resposta a uma outra intimação, dessa feita com ciência ao contribuinte, em 02.02.2001, constante de fls. 436/437, tece a recorrente, às fls. 438/439 que, além dos cheques furtados, também *não conseguiram determinar exatamente quais os papéis destruídos em função do estado em que*



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*os ladrões deixaram o escritório. Ao procurarmos os quatros papéis solicitados, relativos ao exercício de 1995, não os encontramos, desfecha a litigante..*

Como se constata pelas diversas intimações e respostas derivadas, a defesa está eivada de contradições e desencontros, trilhando um viés que vai desde o reconhecimento de se estar diante de uma empresa que age na informalidade, passando pela frágil sustentação de que se trata de documentos a que não se obriga a sua guarda em face de sua opção pelo regime de tributação com base em presunção do lucro, até o pleno desconhecimento da recorrente quanto ao endereço da referida associação, bem como dos motoristas com os quais eram tratados e pagos os serviços de aterro.

O esforço recursal despendido visando instruir os autos do processo com declarações expressas de profissionais motoristas, ainda que em antinomia ao que sempre denunciara até então, não pode emprestar verosimilhança ao debate, mormente porque não se vislumbra qualquer ponte causal ou correlação irretorquível do que pretendeu a litigante com tais declarações e com o que aqui se cuida.

Ademais, para que se cumpra a exoneração da exigência, não se pode prescindir de documentos hábeis e idôneos que atestem a efetiva despesa, não suprimindo meras alegações desconstruídas, desconexas, sem amparo em quaisquer evidências materiais que possam confirmar a sua ocorrência, como se queda exacerbada, v.g., a singela alegação de que os documentos foram, pontualmente, subtraídos ou extraviados da empresa quando do roubo dos cheques. Não há como, dentro de um cenário de seriedade e onde se busca a verdade material, acolher como fundada tal alegação. Aliás, a verdade material não é monopólio do Fisco, mas se estende a todas as partes envolvidas, impondo-se subserviência, sem desvios, aos seus cânones.

Em face do exposto, decido por se manter incólume a imputação fiscal.

II.2. Da Omissão de Receita



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

a . Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

a.1. Ano-Calendarário de 1995 - meses de janeiro, fevereiro, março, junho, agosto, setembro, outubro, novembro, dezembro de 1995.

a.1.1. Item 002/95 – fls. 706 e 754 - do Auto de Infração, e fls. 678/684 do TVF.

a.1.2. Omissão de Receitas de Aluguel com Multa Majorada.

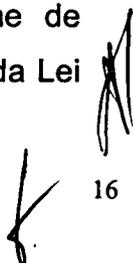
a.1.2.1. Locatários: Banco do Brasil S/A ., e Companhia Brasileira de Distribuição.

A acusação se louva, para a perpetração da multa majorada de 150% ( cento e cinquenta por cento ), no fato de a contribuinte ter depositado a respectiva receita não-contabilizada oriunda do locatário Banco do Brasil S/A ., em conta bancária à margem da escrituração; no caso do locatário denominado Companhia Brasileira de Distribuição, os valores registrados na escrituração os são com importante subtração dos respectivos valores nos dois meses sob exigência. Do montante de R\$ 20.458,89 relativamente ao mês de fevereiro de 1995, reconheceu, tão-somente, R\$ 4.458,89; no mês de março de 1995, da verba haurida de R\$ 12.614,40, apenas o reconhecimento de R\$ 4.614,40 se cristalizou.

As ilicitudes foram tipificadas, respectivamente, ao abrigo dos arts. 71 e 72, da Lei n.º 4.502/64, de 30.11.1964.

A insurgente, às fls. 1885 e seguintes, reconhece que ocorrera uma falta involuntária de recolhimento, mas que, no ano-calendarário de 1994, em oposição, consignaram-se valores pagos a maior – fato que afasta quaisquer inferências ou fatores causais que possam rotular a empresa de práticas dolosas.

A par do exposto, assenta que, em face do regime de tributação adotado, não poderia ter sido enquadrada nos artigos 43 e 44 da Lei



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

n.º 8.541/92, e alterações. Cita ementa decorrente de decisão da egrégia Terceira Câmara desse Conselho.

Requer, por fim, que seja reconhecida a falta de dolo ou intuito de fraude, já que os pagamentos a maior, mais do que palavras, atestam a plena disposição da empresa em cumprir seus compromissos; suscita a que se aceite ou se reconheça ter havido uma compensação de tributos entre os exercícios de 1994 e 1995, na forma facultada pelo art. 66 da Lei n.º 8.383/91, com a nova redação dada pelo art. 58 da Lei n.º 9.065/95.

Passo a decidir:

Pela leitura de fls. 674 do Termo de Verificação Fiscal ( TVF ), constata-se que a exigência em tela consubstanciou-se na Medida Provisória nº 492/94, de 05.05.94 (D.O.U. de 06.05.94) que, em seu artigo 3º, inovou as edições pretéritas, sob os nºs. 423, de 03.02.94; 444, de 05.03.94, e 467, de 05.04.94, entre outras, ao dar nova redação ao dispositivo da Lei nº 8.541/92. *Verbis:*

*“Art. 3º Os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 43 ...*

*§ 1º ...*

*§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.*

*§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade Unidade Fiscal de Referência - UFIR pelo valor desta do dia da omissão.*

*§ 4º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão”*

*“Art. 44 ...*

*§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.*

*§ 2º ...”*

Dessarte, ao gozar de eficácia impositiva, em 02.01.1995, abarca de forma incontroversa as infrações que nomina no ano-calendário sob debate.



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

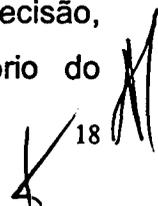
Sobre o pleito à compensação de tributos pagos indevidamente e referentes ao ano-calendário de 1994 – objeto de minudente mapa de fls.1135 e seguintes - com os devidos em 1995, resta que:

a restituição ou compensação dos tributos e contribuições sociais na órbita federal obedece a uma liturgia específica, devendo exigir das Delegacias da Receita, desde o momento de sua implementação - seja em função de petição ao ente tributante, quanto da sua autorização pelo Poder Judiciário, ou pela via de julgamento administrativo -, a conferência do grau de certeza e, principalmente, de liquidez dos montantes fiscais requeridos. Por liquidez há de se entender valor fixo e determinado. Ocorre que os créditos passíveis de restituição ou compensação, têm o seu fulcro nas ações judiciais que confirmaram a inconstitucionalidade do diploma que os instituiu. Em todos os casos (PIS, COFINS, CSLL etc.), os contribuintes, desde a concepção das leis ditas inconstitucionais, vêm lançando tais contribuições como despesas dedutíveis do resultado do exercício, ainda que não-pagas. Tal evidência ainda fica mais manifesta quando as empresas beneficiadas pela decisão do STF também passaram a obter a mesma sorte em relação ao art. 8.º da Lei n.º 8.541/92, (o qual veda a dedutibilidade, a partir do ano-calendário de 1993, dos tributos e contribuições sociais *sub-judice*). Deverão ser incluídas, similarmente, no rol das providências fiscais, as recentes decisões do egrégio STJ., as quais vedaram a correção monetária do PIS no interregno de 6 ( seis ) meses do fato gerador até o seu vencimento.

Concluindo: são inúmeras as gestões que devem anteceder e permear o beneplácito pretendido pelos contribuintes, mormente quando se constata que muitas empresas vêm recebendo importâncias da Secretaria da Receita Federal, ou compensando valores em sua escrituração, sem observarem, *moto continuo*, a reversão ao resultado das verbas deduzidas ao tempo em que vigente a lei posteriormente declarada inconstitucional.

Dessa forma, em face da complexidade que enfeixa tal decisão, nessa ambiência somente será possível reconhecer o direito creditório do



18 

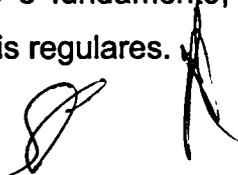
Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

peticionário, sujeito a prudente aferição de liquidez e certeza do crédito pretendido, devendo o rogo ser materializado através de processo administrativo autônomo segundo os ditames aplicáveis à espécie.

#### II.2.1. Da Multa Majorada

Há uma questão prévia que esse relator deve enfrentar antes mesmo de se adentrar no mérito da infração, pois o seu encaminhamento, frente à jurisprudência prevalecente nessa Câmara, por conta do instituto da decadência, pode determinar um desígnio diferenciado do que espousa os demais membros desse Colegiado. Trata-se de se deslindar a pertinência da majoração da multa em face das leis de regência e da jurisprudência administrativa dominante neste Conselho.

Estou convencido que, para a exacerbação da multa, a exigência há de se louvar nas ações e práticas tributárias ilegais e indiscutíveis - no mais das vezes iterativas - evidenciadas ou afloradas pela simples enunciação dos fatos, sem quaisquer necessidades de apoios em indícios que possam, por si só, instruir, validar ou sustentar a acusação. E mais: a natureza do ato ilícito, nessa ótica, haverá de se materializar não sem um esforço de provas, notadamente hauridas fora dos quadrantes da empresa e, fundamentalmente, sem quaisquer correspondências ou alicerces firmados nas escriturações comerciais ou fiscais do contribuinte; ou, até mesmo, em quaisquer instrumentos de ordem pública. Vale dizer: só perceptível ou detectável nos subterrâneos não muito acessíveis até mesmo aos especialistas, e que a escrituração, por si só, não terá o condão de reunir os requisitos que possam colaborar para a sua descoberta; nem mesmo há de se admitir, para a qualificação do ilícito, amparo em indícios que não sejam os nitidamente veementes e os não-demonstrados pelos comuns e singelos assentamentos contábeis ou fiscais. Enfim, o acervo probante do ato ilícito há de ser obtido a vista de elementos que estão à margem do rotineiro material, colocado à disposição do Fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Em outros termos: para que se cristalize quanto à sua validade e fundamento, há de refugir ao material cognitivo comum das auditorias fiscais regulares.



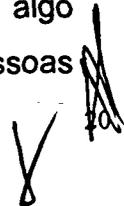
Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

No caso sob embate, impõe-se estabelecer duas vertentes para bem encaminhamento do voto, mormente em face do cenário antes descrito *vis-à-vis* as infrações alicerçadas em princípios distintos:

no caso da omissão dos alugueres percebidos pela recorrente do Banco do Brasil S/A ., a conta bancária havida no estabelecimento do próprio locatário, assim como a integralidade dos respectivos valores não foram objeto de quaisquer reconhecimentos na escrituração da recorrente. A detecção da omissão o foi através de diligência formulada ao Cartório de Registro Civil, Títulos e Documentos e Pessoas – Itajaí/SC., onde, pelo documento de fls. 210/212, de 14.09.200, o Fisco relacionou empresas e pessoas físicas, sem qualquer convicção ou juízo prévio, factíveis de operações sujeitas a controle cartorário.

Em decorrência, surgiram cópias dos contratos de locação sob referência – fato que possibilitou ao Fisco -, por intimação ao Banco do Brasil ( fls. 221 e 223 ), acessar a conta bancária talhada, unicamente, para esse fim. Infere-se, pois, que não fora a conta bancária o ente oculto, mas os valores dos alugueis recebidos que nela perfilhavam, pois outro valor com outra destinação lá não havia. Tipifica-se, dessa forma, não uma conta bancária à parte da escrituração – fato que implicaria singela conclusão, mas, a toda evidência, receitas não-contabilizadas – omitidas. E, receitas omitidas decorrentes de pacto contratual de domínio público, estou crível, não podem deflagrar ou permear a tipicidade ilícita desenhada pelo Fisco. Por outro lado, o seu acolhimento iria impor às demais práticas de omissão de receitas, a exemplo de receitas não-contabilizadas, despesas não-escrituradas, entre outras infrações, o mesmo desígnio, transmudando, sem quaisquer respaldos técnicos, uma jurisprudência firme e provecta do Colegiado. Seria imperdoável !!!!

E, como reforço: ainda que delito não fique condicionado a montante subtraído, entretanto, dentro do conjunto operacional da recorrente e, até mesmo, dentro do quadro impositivo de ofício a que se reporta a presente lide, os valores subtraídos são comparativamente insignificantes, atingindo, no ano-calendário de 1995, a cifra de R\$ 2.877,30; ou seja, o equivalente a algo menor do que 2% ( dois por cento ) do imposto sobre a renda das pessoas



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

jurídicas exigido; e  $0,0047 \cong 0,47\%$  ( menos de meio por cento ), comparando-se o montante omitido e a receita bruta total ( base de cálculo do lucro presumido ) decorrente da razão de R\$ 2.877,30/R\$ 607.044,75 ( vide fls. 1.885 – vol. 05 ).

A outra vertente melhor não socorre a pretensão fiscal. Diferente do caso antes descrito, aqui o contribuinte deixou de contabilizar parte dos valores recebidos a teor de aluguel da empresa Cia. Brasileira de Distribuição. Ancorada na própria escrituração da recorrente coligida às fls. 896 /897 e 899 e seguintes ( volume 04 ), e no contrato de locação de fls. 98/106 ( volume 01 ) havido - por termo de retenção firmado, em 01.09.2000 ( fls. 060/061 – volume 01 ) - no próprio acervo documental disponibilizado pela fiscalizada. Dos valores recebidos pela recorrente e constantes da cláusula 3.<sup>a</sup> do pacto contratual ( fls. 102 – vol. 01 ) e por ela reconhecidos em sua contabilidade, dos 43 ( quarenta e três ) meses analisados pelo Fisco - de janeiro de 1994 a julho de 1997 -, apenas em dois meses do ano-calendário de 1995 detectou-se diferença, assim mesmo de fácil aferição, como provam os autos ( cruzamento de valores antecedidos viabilizados por uma rotineira diligência fiscal, tal como a levada a termo pelos ilustres Agentes Fiscais).

Emerge manifesta que, *in casu*, não se configurou, à luz do dia, o *ánimus* caracterizador da sistemática reiterada de redução indevida de receita, ou quaisquer manobras subterrâneas que, salvo melhor juízo, notadamente do *dominus litis da ação penal pública*,<sup>1</sup> pudessem revelar de

---

<sup>1</sup>O procedimento administrativo tributário não constitui pressuposto, nem condição jurídica para atuação do órgão ministerial público, mormente por ser o Ministério Público o *dominus litis* da ação penal pública, consoante o nosso ordenamento constitucional em seu artigo 129, inciso I.

O provimento conferido aos atos de lançamento tributário, enquadrados como crimes pelos Agentes Fiscais, antes ou após a representação criminal formulada pelos seus autores ao Ministério Público, não significa, na mais tênue percepção, motivo causal que possa desfechar eficácia para retirar do órgão ministerial o seu *ánimus* de ação. Contrário senso, o ato de se negar provimento ao contribuinte também falece de qualquer força institucional para conferir ao julgamento legitimidade para se declarar culpado criminalmente o seu autor, salvo se admitirmos que se possa usurpar, ainda que de forma inócua, a competência privativa das autoridades judiciais, transformando-as, ao alvedrio das normas legais, em instituição meramente homologatória das decisões administrativas. Os atos processuais administrativos - enfeixando as decisões nesta esfera - podem contribuir de maneira aguda para a celeridade e o acerto da ação do MPF, mas a eles não se pode conferir força judicante que possibilite dispensar outras investigações quantitativas e qualitativas, no âmbito do e.MPF e das autoridades policiais especializadas, nesse aspecto mais elaboradas, sobretudo por ser o processo administrativo, via de regra, um repertório rico de informações, tangido por um conjunto probatório no mais das vezes robusto, ainda que despojado, por imperativo das normas do direito positivo que o reveste, de qualquer objetivo conclusivo – finalista na ambiência do direito penal.

Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

conformidade com o cenário antes traçado, atitude subterrânea na ótica tributária.

Em face do exposto decido exonerar a recorrente da multa majorada, reduzindo-a de 150% ( cento cinqüenta por cento ) para 75% ( setenta e cinco por cento ).

#### II.2.2. Do Princípio Decadencial do IRPJ e do IRRF por Pagamentos a Beneficiários Não Identificados ( subitem II.1 ).

Trata-se de empresa submissa ao regime de tributação com base no lucro presumido e, conseqüentemente, sujeita ao regime de apuração mensal.

Tenho me mantido fiel a um princípio, desde os tempos que já lá vão, em relação à contagem do prazo decadencial na hipótese do tributo IRPJ. Faço-o, não por pertinácia, mas porque não encontrei teses que me apontassem um sentido oposto às minhas convicções, não obstante ser, no seio de minha Câmara, voz solitariamente discordante. Data vênua, mas como a verdade nem sempre é democrática, ou seja, nem sempre a maioria tem razão na maioria das vezes, decido reiterar os meus pontos de vista, os quais estão condensados em recente trabalho que elaborei sobre o tema, mormente em face de sua atualidade e pertinência. Ei-lo:

#### **O FALACIOSO EXERCÍCIO DA HOMOLOGAÇÃO E O PRINCÍPIO DECADENCIAL**

*Não se homologa o que não se conhece. O que se conhece, não se homologa...já está homologado. O silêncio fiscal não é concordância com a atividade exercida pelo contribuinte. É omissão do Fisco...e omissão não homologa.*

*O lançamento por homologação naufraga em seus próprios pilares ao pretender que, abstraindo-se de uma ação fiscalizadora externa, possa o Fisco sancionar todas as atividades exercitadas pelo contribuinte a partir de uma*



22

Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*débil, simplista, desproposital e inservível análise da declaração de rendimentos ou de quaisquer outras ...quando apresentadas.*

*De há muito as teorias desenvolvidas acerca da decadência e homologação vêm se prolongando, ocupando grande parte das preocupações de estudiosos e julgadores, ora prestigiando intensos debates nos meios acadêmicos e técnicos, máxime na busca do que se considera modelar no que toca à correção não só da identidade do fenômeno, como também no plano teórico da exata aplicação da norma aos casos concretos. É aparentemente um tema fácil, mas um tema extremamente complicado tanto do ponto de vista de teoria da linguagem jurídico-tributária – o que ela encerra - , como do seu preciso alcance, mormente por lhe escapar homogeneidade, unidade e, principalmente, atualidade.*

*Buscando, mais uma vez, melhor entender os conceitos normativos que fundamentam a matéria, impõe-se fixar, inicialmente, as prescrições do art. 150 e do seu parágrafo quarto emanados do Código Tributário Nacional.*

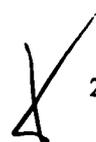
*“ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo 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.”*

*E o que vem a ser homologação? Podemos, num primeiro esforço de definição assentar que é a aprovação ou sanção que dá à autoridade judiciária ou administrativa, depois de examinar certos atos, para lhes dar valor jurídico.*

*Segundo Michaelis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa “ On line”, “ é o Ato ou efeito de homologar. 2 Dir Decisão pela qual o juiz aprova ou confirma uma convenção particular, ou ato processual realizado, a fim de que tenha força obrigatória. 3 Dir. Sentença judicial, que permite ou autoriza a execução de outra, proferida por juiz diferente, ou de país diverso.”*

*Trazendo estas definições para a órbita tributária com fundamento no artigo próprio – antes citado -, o que se homologa? O preenchimento e divulgação da declaração de rendimentos, por força da instrumentalização ( atividade exercitada pelo contribuinte ) a que se acham vinculados os contribuintes em face das diversas leis reitoras? O recolhimento do tributo declarado ou não? Como se materializaria esta homologação? Estas são questões que devem ser respondidas, sob pena de não se encaminhar uma justa solução e, ao reverso, cometer erro de objeto.*



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*Se as respostas para os questionamentos apontarem para o tributo resultante da combinação dos diversos vetores contidos no ente acessório, nada há o que se homologar. Seria um truísmo sancionar expressamente prestações positivas declaradas pelo autor contribuinte. É absolutamente sem qualquer fundamento, portanto totalmente desnecessário, o exercício de qualquer exame – prévio ou não - da autoridade administrativa. Com que finalidade? Indubitavelmente nenhuma, tendo em vista que ao Fisco não caberia exercer quaisquer críticas ao tributo declarado tempestivamente ( recolhido ou não ), mesmo porque refugiria a qualquer princípio de razoabilidade impugnar-se o imposto ou a contribuição social ofertado espontaneamente **com o fito único de reduzi-lo**. Por inocuidade nem mesmo caberia expressar em termos próprios de encerramento ou em livros fiscais o acerto do tributo que fora declarado ( recolhido ou não ). Vale dizer: o que está correto está correto...e pronto. Ineficazes, inúteis – até mesmo sem um mínimo de sentido lógico -, quaisquer ratificações dos procedimentos ou das atividades do contribuinte na apuração dessa específica prestação.*

*Ademais é assente nos Tribunais pátrios que, através da Declaração de Rendimentos, o contribuinte comunica ao Fisco a existência de crédito tributário, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para a sua exigência. Não pago no vencimento, torna-se o débito imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. Conforme iterativa jurisprudência do STF e do STJ., a pessoa jurídica vincula-se à obrigatoriedade do pagamento do **débito constituído** pelo autolancamento, restando manifesto que o crédito tributário impago quando consignado nessa declaração submete-se à multa moratória de 20% ( vinte por cento ), **vergando-se ao prazo prescricional** ( arts. 156, I e 174 do CTN ) a partir da data consignada no recibo de entrega do respectivo ente acessório. **Não é o caso de decadência, impõe-se concluir.***

*Também não se pode conceber que o exercício de homologação, se factível, pudesse se fazer à distância, de maneira plena, estribado tão-somente nos termos simplistas e débeis insertos no ente acessório. Este, pela sua própria forma e composição, como já se demonstrou, não tem e não pode cumprir esta finalidade – este objetivo. É consabido que a declaração de rendimentos não especifica a natureza e a finalidade das receitas e das despesas, sendo, em decorrência, inservível para quaisquer apreciações técnicas divorciadas dos elementos que nortearam ou propiciaram o seu preenchimento. Somente com base nessa informação, por exemplo, é impossível ao Fisco detectar uma despesa indedutível deduzida equivocadamente; a omissão de receita por saldo credor, passivo fictício, entre outras, não se patenteia, também, como é óbvio, numa sintética declaração que não objetiva, aliás, esse desiderato, reitera-se a bem da verdade. Nem mesmo serve de início de denúncia. Dessa forma não se pode aprovar ou confirmar os dados ofertados sem o exame aprofundado dos respectivos atos; e, para tanto, só e somente só através de uma insubstituível ação externa fiscalizadora com acesso aos livros e demais elementos componentes dos atos negociais da empresa.*

Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*Dessarte, infere-se que não pode haver homologação do ato instrumental acessório – enfim, das atividades como entendem não-poucos - , por lhe faltar elementos que permitam instruir, demonstrar e convencer os seus destinatários da licitude dos demais dados que não só o tributo calculado e declarado. É um erro profundamente perturbador dar a essa atividade o cunho homologatório de que se cuida no art. 150 do CTN, fazendo sincronia com o desígnio normativo que o comando legal encerra. E, pior: não se homologa aquilo que não se acha explícito. Muito menos pode se homologar aquilo que nem mesmo consta da declaração – que não se conhece, que se acha oculto - , a exemplo das infrações só perceptíveis por um exame que vai além de uma fraca, pálida e limitada análise acerca de um instrumento que fora concebido para espelhar, sem quaisquer desvios de conduta, a veracidade dos fatos negociais. Não se pode homologar o que sequer fora recolhido ou declarado. Se o Fisco vai à empresa e concorda, à luz de todos os elementos disponíveis, que o tributo declarado está correto, inócuos também quaisquer assentamentos em livros ou em termos que possam corroborar o acerto do sujeito passivo, sob quaisquer vestes da denominada falaciosa, enganosa e fantasiosa “ homologação expressa” .*

*Do mesmo mal padece, similarmente, a citada homologação tácita. Como corolário, esta será sempre, de forma iniludível, fruto de mera omissão do ato externo fiscalizador. Ora, se não cabe a homologação expressa, por inócua, desnecessária, ineficaz etc., a homologação tácita muito menos terá qualquer espaço. Não há como convalidar, apenas com base na declaração de rendimentos – frise-se -, uma plêiade complexa de operações confluentes que deságuam no tributo apurado. Apenas esse é passível de uma contemplação ou de uma certificação – não se prestando a qualquer análise -, máxime por lhe faltar a explicitação dos ingredientes que o compõem. Serve apenas como mera expectativa do quanto potencialmente será arrecadado...e nada mais.*

*Como corolário, inútil ou despicienda qualquer apreciação acerca de o tributo estar sujeito ou não à homologação quando se está diante de infrações alçáveis de ofício. O que é passível de decadência ou não não é o tributo calculado e declarado ( este é passível de prescrição ), mas a infração e o tributo não-revelados pela declaração de rendimentos, só detectável através de ação fiscal direta. E, para aquela, o remédio se acha tipificado, à luz do dia, no art. 173 do Código Tributário Nacional de ambiência geral.*

*Padece ainda de mal maior quando o contribuinte nem sequer apresenta declaração ou nem mesmo possui quaisquer livros fiscais ou contábeis.*

*Sintetizando:*

*Nenhuma ação da empresa, salvo a do tributo apurado, é levada ao conhecimento do Fisco; o que é cientificado ao ente tributante não se presta a sancionar o respectivo ato, pois a precariedade dos elementos e a pobreza de sua descrição não permitem o*



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*exercício de um exame fiscal conclusivo. É imprescindível a análise de todos os elementos a que se acham jungidas as diversas formas de tributação para se ratificar ou não o declarado.*

*Não há homologação tácita. Há omissão do Fisco. E mais: se, por absurdo, houvesse a dita homologação a partir das informações hauridas no ente acessório, por certo tal homologação não se estenderia aos atos não-agasalhados pelo ente acessório, a exemplo das despesas indedutíveis, omissão de receitas, redução indevida do lucro líquido do exercício, etc.*

*A homologação expressa só teria fôlego para se materializar com a o exame de todos os entes formadores do resultado da empresa. E, tal homologação, só poderia recair no tributo declarado. Ou seja: confirmar-se-ia que o que foi declarado o foi corretamente. Qual o objetivo dessa asserção? Se o declarado foi maior do que o devido, não caberia ao Fisco impugnar o respectivo valor; se menor, por erro meramente de cálculo na construção do tributo, aí a declaração de rendimentos ou quaisquer outras atividades que enfeixem a apuração do tributo atingiria o objetivo do art. 150, tendo em vista que esse erro material é perfeitamente detectável por uma análise superficial da declaração. Se o erro apontasse para infrações não visíveis no limitadíssimo ente formal ( como soe acontecer com todas, com raríssimas exceções), não haveria o que se homologar, e o prazo inicial para contagem do quinquênio decadencial se quedaria submisso ao art. 173 do CTN; o tributo declarado, não-pago, curvo ao prazo prescricional do art. 174 do mesmo Código.*

*O lançamento por homologação, hodiernamente, só poderia ter algum fôlego para prosperar se fosse possível ao Fisco, frente ao tributo declarado – não pago – alçá-lo de ofício, com lançamento de multa de 75% ( setenta e cinco por cento ). Porém, hoje, tal cometimento não mais encontra abrigo, conforme já fora assentado.”*

Aplicando-se o trabalho transcrito ao caso em foco, considera-se que, no regime de apuração mensal, o Fisco só poderia auditar um determinado mês após transcorrido o prazo legal facultado ao contribuinte para recolher ( se for o caso ) o respectivo tributo apurado. V.g., o contribuinte, em relação aos meses de competência de janeiro e outubro de 1995 teria o prazo, respectivamente, até o dia 31.03.1995 e 31.12.1995 para solver o respectivo tributo. Dessa forma, na esteira do disposto no art. 173 - inciso I - do CTN, infere-se que o lançamento, o qual se extingue após cinco anos *contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*, tivera como termo inicial o dia dois de janeiro de 1996. O prazo final, após cinco anos, coincidente com a data da entrega da declaração de rendimentos, ou prolongando-se até o mês de dezembro do derradeiro exercício, caso fosse confirmada a omissão na entrega do respectivo ente acessório. Deve-



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

se adotar, dessarte, o prazo fatal da entrega da declaração, pois presume-se que o contribuinte tivera, até esse marco, oportunidade para se redimir da falta antes cometida.

No caso em tela, considera-se que os meses-calendário de 1995 ( com ou sem multa majorada ) não se acham decaídos. Contrariamente, qualquer que fosse o mês do ano-calendário de 1994 sob discussão, por certo, já teria sido atingido, em 26.04.2001, pelo instituto da decadência.

Entretanto esse não é o posicionamento dos demais membros dessa egrégia Câmara que, não obstante professarem o prazo decadencial submisso ao art. 150, § 4.º , entendem que, somente no caso tipificado como dolo, fraude ou simulação, aplica-se o comando do art. 173, I, do CTN. E, mais: que a contagem há de estar adstrita à exegese literal do comando complementar em destaque, considerando-se o exercício o lapso temporal de doze meses, consoante o calendário gregoriano. Dessa forma, não há como conformar este voto ao pensamento da grande maioria, não obstante com grande respeito ao pensamento dos ilustrados pares..

Item que se nega provimento.

### II.3. Do Princípio Decadencial das Contribuições Sociais e do IRRF sobre Omissão de Receitas de Aluguéis

O crédito tributário remanescente nessa instância alcança apenas parte da exigência reflexa e parte dos meses-calendário do ano-calendário de 1994, a saber:

#### II.3.1. Ano-Calendário de 1995.

a .Contribuição ao PIS-Repique ( fls. 715 e seguintes ).

a.1. Item 002/1995 do AI ( fls. 716/717), correspondente ao item 002 do AI de IRPJ. Matérias não-litigiosas: meses de junho e dezembro de 1995.



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

a.1.1. Item 002 do AI ( fls. 725/6 ), correspondente à omissão de receitas -item 002 do AI de IRPJ. Matéria não-litigiosa:mês de junho de 1995.

b. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 738 e seguintes).

b.1. Item 003/1995 do AI ( fls. 739/740) correspondente à omissão de receitas ( Item 002/1995 do AI de IRPJ). Matéria não-litigiosa ref. ao mês de junho de 1995.

c. Imposto de Renda Retido na Fonte ( fls. 751 e seguintes).

b.1.Item 004 do AI.Incidência sobre a omissão de receitas (Item 002 do AI de IRPJ). Matéria não-litigiosa: mês de junho de 1995.

Inicialmente, objetivando bem encaminhar o tema, vale, aqui, coligir o que se segue: o eminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, *in* Comentários à Constituição Federal de 1988, Sistema Tributário, 5ª Edição, p. 164, conclui: *“Pelo caráter unilateralmente compulsório, as contribuições parafiscais, já vimos “ab initio”, são ontológicas e sistematicamente tributos.”*

Nessa mesma direção, o Ministro Carlos Velloso do STF, no julgamento do RE nº 148754-2, sobre a inconstitucionalidade dos Decretos-lei nºs. 2.445 e 2.449 – ambos de 1988 (DJ., de 04.03.94), asseverou: *“Acho que diante do direito positivo brasileiro, as contribuições, que são tributos, podem e devem ser classificadas ou como contribuições, ou como contribuições especiais ou parafiscais.”* (o grifo não consta do original).

Ainda por força do disposto no artigo 239 da Constituição Federal de 1988, tais contribuições sociais inserem-se no gênero tributo por serem destinadas à seguridade social e à materialidade das finanças públicas, de cuja instituição sujeitam-se às normas de lei complementar (conforme artigo 149 da CF/88 – parte final).



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

Isso posto, e como tributos que são, submetem-se aos recolhimentos antecipados, subordinados a ulterior sanção.

Aqui, como no caso do IRPJ, se o pagamento não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, porque lhe faltará objeto. Não menos diferente é a decisão da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, quando do Recurso Especial; nº 169.246/SP. – Processo nº 98.22674-5, DJ., de 29.06.1998, relato da lavra do eminente Ministro Ari Pargendler:

*“Tributário. Decadência. Tributos Sujeitos ao Regime do Lançamento por Homologação. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. “*

A teor do artigo 146, inciso III, letra “b” da Constituição Federal de 1988, somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Não obstante a Lei nº 8.212/91, em seu art. 45, “caput” e inciso I ter prescrito o prazo decadencial para as citadas contribuições, em 10 (anos), tal determinação, como se viu, não encontra correspondência com o princípio constitucional e com a jurisprudência administrativa e citada.

Em face dos mesmos postulados que já foram desfiados no subitem “II.2.2. Do Princípio Decadencial do IRPJ e do IRRF por Pagamentos a Beneficiários Não Identificados ” - ( subitem II.1 ) -, considero que o prazo decadencial para as contribuições ao PIS/Repique, Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social e para a Contribuição Social sobre o Lucro líquido, além do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre a omissão de receitas



29

Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

relativamente aos meses-calendário de janeiro a dezembro de 1995 (exercício financeiro de 1996) deve se conformar ao prescrito pelo art. 173,I, do CTN.

Item que se nega provimento.

### II.3.2. Ano-Calendário de 1994.

a. Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social ( fls. 724 e seguintes ).

a.1.Matéria tributável remanescente: mês de fevereiro. Multa Majorada reduzida por decisão de Primeira Instância para 75% ( fls. 1016/1017 ).

b.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 738 e seguintes).

b.1.Matéria tributável remanescente: meses de fevereiro e junho. Multa Majorada reduzida por decisão de Primeira Instância para 75% ( fls. 1018/1019).

Obediente aos mesmos princípios já desfiados no ano-calendário de 1995, e em face da exigência remanescente que não alcança os meses de novembro e dezembro de 1994, as duas vertentes do pensamento jurídico-tributário (por homologação ou de ofício ), nesse caso, não têm posições dissonantes, antes estão em absoluta sintonia, senão pelos fundamentos, mas sim pela sua versão finalista – pelas suas conclusões.

Dessa forma há de se admitir a decadência somente das verbas residuais exigidas no ano-calendário de 1994.

Item que se concede provimento.

C O N C L U S Ã O



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

Oriento o meu voto no sentido de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; excluir da exigência o crédito tributário, havido por decorrência, referente ao ano-calendário de 1994; e, por fim, reconhecer o direito creditório à compensação de valores pagos a maior ou indevidamente, sujeitos aos princípios da liquidez e certeza, obediente a pleito instruído por processo administrativo autônomo, conforme assente no voto condutor.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2003.

  
NEICYR DE ALMEIDA

Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator Designado

Em que pese o brilhante voto proferido pelo I.relator originário, quanto a questão da decadência suscitada pela recorrente, ousou dele divergir:

Com efeito, sobre o assunto, em estudo que inclusive publiquei, escrevi:

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

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

*Com efeito, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.*

*No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do CTN:*

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

*I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".*



*Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150, § 4º, do CTN:*

*"Art 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*...*

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

*Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.*

*Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por declaração ou misto, outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.*

*Alberto Xavier, em sua clássica obra Do lançamento, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.*

*Daí conclui Alberto Xavier:*



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*"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.*

*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:



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*"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. nº 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94)*

*Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeatur" sujeito a pagamento antecipado.*

*É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.*

*Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.*

*Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:*

*"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente*



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

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 § 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,



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*"... 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 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 nexa entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtém esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a*

*própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.*

*O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contempladas do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial. (ob. cit., pgs. 128/129)*

*Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e, conseqüentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos postos nos textos legais possam ter, mas sim analisá-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.*

*Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.*

*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."*

Por outro lado, no que se refere à contribuição social lançada – CSLL – esta também têm indiscutível natureza tributária e seu prazo decadencial também se rege pelo CTN, sendo igualmente de cinco anos.

Com efeito, a despeito da venerável posição de parte do Colegiado no sentido de não caber (...) este órgão colegiado, integrante do Poder Executivo, negar aplicação a dispositivo legal em vigor, enquanto não reconhecida sua



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal*”, no caso em espécie, ouso dela divergir, especialmente no que se refere à aplicação do artigo 45 da pré-falada Lei nº 8.212/91, porque, como se verá, não se esta aqui a simplesmente negar vigência a uma lei, mas, sim, a de aplicar a lei que especificamente deve reger a matéria.

Para esclarecer tal discordância, mister rememorar a moderna classificação das espécies tributárias já diversas vezes exaltada pela Colenda Suprema Corte e claramente dissecada no voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 138.284/CE, datado de 1º de julho de 1992, ou seja, posteriormente à edição da Lei nº 8.212/91:

*“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, ar. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).”*

Depreende-se da classificação tributária erigida pelo Ministro Carlos Velloso e acima reproduzida que as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária. E tal posicionamento do Pretório Excelso, como dito, não é isolado, o que se atesta pela transcrição de importantes manifestações do irretocável Ministro Moreira Alves, escolhidas dentre tantas outras manifestações dos Ministros daquela Corte:



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*“Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente.” (RE nº 146.733/SP; j. 29.06.1992)*

*“Esta Corte, ao julgar o RE 146.733, de que fui relator, e que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei nº 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos.” (Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 Distrito Federal; j. 1º.12.1993)*

Desse modo, afigura-se incontestemente a natureza tributária da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, assim como de qualquer outra contribuição social. Tal afirmação, contudo, não esgota a questão, porquanto a natureza tributária das contribuições sociais acarreta-lhes conseqüência de suma importância ao deslinde da controvérsia instaurada nestes autos, qual seja, a sua submissão às normas gerais de tributação veiculadas por lei complementar.

Retomando-se o voto do ilustre Ministro Carlos Velloso acima transcrito parcialmente, o qual, lembre-se, trata da figura das contribuições sociais no novel ordenamento, infere-se que:

*“(…) A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149).”*



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

Corroboram esse entendimento diversas manifestações do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o que se atesta pela transcrição de trechos de votos da lavra do Ministro Ilmar Galvão, proferidos, respectivamente, no julgamento dos já citados RE nº 146.733/SP e Ação Declaratória de Constitucionalidade 1-1/DF:

“A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal.

*O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (caput), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo.*

*Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no caput do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita hão de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF.”*

*“Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I).*

*Não referem, pois, às contribuições sociais, como as de que se trata, em relação as quais se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas do artigo 146, III e 150, I e III, além do disposto no art. 195, par. 6º.”*

Com efeito, dúvidas não hão de remanescer acerca da submissão das contribuições sociais, dentre elas a de que ora se trata, às normas gerais referidas no artigo 146, III, da Carta Magna, as quais estão contidas no Código Tributário Nacional. Isso a despeito da desnecessidade de lei complementar para sua instituição, conforme também já decidiu a Egrégia Suprema Corte.



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

Dita o referido artigo 146, III, da Constituição Federal que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários**; (...)" (grifos nossos)*

No Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, alçada à categoria de lei complementar quando da sua recepção pelo ordenamento vigente -, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário está prevista, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no artigo 150, § 4º, e, para os demais tributos, no artigo 173, I.

Tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, como de fato se trata, aplica-se à espécie o artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dita que se operará a decadência em cinco anos "(...) a contar da ocorrência do fato gerador (...)".

Destarte, sendo certo que o lançamento ora recorrido deu-se em 19/12/2002 e que seu intuito era a constituição de crédito atinente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida nos anos-calendário de 1992, 1993, 1994 e 1995, bem como se aplicando a regra contida no parágrafo 4º do artigo 150 da Lei Complementar mencionada; há de se concluir que o lançamento está decaído desde 31/12/2000.

E nem se alegue que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 referir-se-ia a regra específica de decadência aplicável às contribuições destinadas à Seguridade Social, haja vista que, como visto à exaustão, determina a Constituição Federal que



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

a decadência em matéria tributária deve ser tratada por lei complementar. Ou seja, sendo inegável a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, está ela, pois, sujeita ao mencionado mandamento constitucional devidamente regulamentado no Código Tributário Nacional.

Não se trata, aqui, como já de início asseverado, de negar aplicação a dispositivo vigente de lei ainda não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e, por via de consequência, de negar vigência à Portaria MF 103/2002 que delimitou a competência dos Conselhos de Contribuintes, mas, sim, de eleger, entre dois dispositivos de lei, aquele que mais se adapta ao ordenamento vigente.

Ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em lição de atualidade e profundidade indiscutíveis, que:

*“A interpretação das leis não deve ser formal, mas sim, antes de tudo, real, humana, socialmente útil. (...) Se o juiz não pode tomar liberdades inadmissíveis com a lei, julgando ‘contra legem’, pode e deve, por outro lado, optar pela interpretação que mais atenda às aspirações da Justiça e do bem comum” (RSTJ 26/384)*

Ora, não se está a tratar aqui tão-somente da aplicação da Lei nº 8.212/91, mas também do Direito, haja vista que, repisando regra comezinha do direito processual, ao julgador cabe aplicar a Lei e o Direito.

Ninguém menos que Miguel Reale, elucidando o pensamento sempre vivo do saudoso jurista italiano Tullio Ascarelli, brilhantemente ensina que:

*“O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode*



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem.*

*Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao “tempo histórico” que está vivendo.*

*O advogado, o teórico ou o juiz são, antes de mais nada, homens inseridos num contexto de valorações e de preferências. Antes do jurista, há, em suma, a consciência, que é, ao mesmo tempo, uma realidade psíquica, com motivações econômicas, morais, religiosas, as quais não podem deixar de condicionar o ato interpretativo.*

.....  
*Para chegar a uma “interpretação concreta”, Ascarelli adota a tese desenvolvida por um grande mestre da Teoria do Estado, Herman Heller, segundo o qual a interpretação não se põe no fim, como resultado do ordenamento, mas sim no começo do ordenamento, o que quer dizer que ela condiciona o sistema normativo. Por outras palavras, o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica, ou, mais propriamente, graças ao trabalho criador do intérprete. (...)” (“A teoria da interpretação segundo Tullio Ascarelli”, in Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº 38, p. 75).*

Alias, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplicável no âmbito do processo administrativo tributário federal, que, solenemente, proclamou que **“nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito”** (art. 2º., par. Único, inciso I).



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a “consciência” do julgador, esvaziada estaria a tarefa desse Egrégio Colegiado, mormente considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito.

Deveras, não se há de fechar os olhos ao fato de que a Constituição incumbiu à lei complementar a competência para disciplinar o instituto da decadência em matéria tributária, competência esta exercida pelo Código Tributário Nacional e aplicável às contribuições sociais, conforme interpretação pacífica engendrada do Egrégio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal.

Remetendo-se novamente a atenção à supra transcrita lição de Miguel Reale, frise-se que “*o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica*”. É, portanto, lançando-se mão dessa mediação hermenêutica, e de nada mais, que se aplica ao caso concreto o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional ao invés do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, privilegiando-se a plenitude do ordenamento jurídico.

Noutro giro e se mais não bastasse, não se pode negar que precedentes jurisprudenciais declaratórios da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 também devem ser sopesados na verificação da aplicação da lei ao caso concreto, a exemplo do acórdão oriundo do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 63.912, incidente no Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa é a seguir transcrita:

“Arguição de Inconstitucionalidade. Caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

*É inconstitucional p caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.”*  
(TRF – 4ª Região – Corte Especial – DJ 05.09.2001)

Nesse sentido, se o julgador possui em mãos instrumentos cujo manejo possibilita a aplicação ao caso concreto de norma harmônica com o ordenamento jurídico, pode e deve fazê-lo. Não se há de esperar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheça a inconstitucionalidade apontada via declaração efetuada pelo controle difuso, cuja extensão de efeitos a todos os contribuintes reclamaria a edição de Súmula do Senado Federal, ato de discricionariedade indiscutível.

Assim, se é certo que os Conselhos de Contribuintes devem se pautar segundo suas regras de competência judicante, não menos certo é o fato de que no exercício dessa atividade, cuja competência deriva do Decreto 70235/72, lei ordinária como proclamado pelo Poder Judiciário, devem os julgadores, por força dos princípios emergentes na Lei já citada Lei 9.784/99, aplicar o direito cabível à espécie. É justamente em face dessa realidade contextual que se deve tomar a referida Portaria MF 103/02 como veiculadora de regras não exaustivas de competência.

Noutras palavras, quando a lei e o direito aplicável emergirem de forma incontestada, sobretudo quando derivados de reiteradas manifestações ou de decisões definitivas de Tribunais Superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal quando este, de forma definitiva, já tenha feito o devido controle de constitucionalidade, o órgão judicante não somente pode como deve aplica-los.

Destarte, é de se reconhecer a decadência do lançamento recorrido em relação aos exercícios financeiros de 1993, 1994 e 1995, por aplicação da norma contida no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional a o caso concreto.



Processo nº : 10909.000837/2001-78  
Acórdão nº : 107-06.938

Em face do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência dando provimento, pois, ao recurso voluntário.

Sala das Sessões-DF, 28 de janeiro de 2003. 

  
NATANAEL MARTINS