



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.001121/99-40
Recurso nº. : 125.280
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – EX: DE 1994
Embargante : VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.
Embargada : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE
CONTRIBUINTES
Sessão de : 24 de maio de 2006
Acórdão nº : 101-95.531

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. - OMISSÕES. - INEXATIDÕES MATERIAIS. - ERROS DE ESCRITA OU DE CÁLCULO. - RETIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO. – As omissões, as inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo, apontados na decisão, devem ser causas de retificação da decisão prolatada pela Câmara.

IRPJ – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. - LANÇAMENTO. - DECADÊNCIA. – A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo da exação e pagamento do “quantum”, devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º, do art. 150 do CTN).

A existência de medida liminar suspende tão somente a exigibilidade do crédito tributário, não alçando, portanto, o Ato Administrativo de Lançamento, tendente à formalização do correspondente crédito tributário.

Via Judicial - Cumulatividade - No regime vigente, quanto ao direito de defesa contra lançamento envolvendo tributo a concomitância de recurso à via administrativa e judicial, reconhece prevalecer esta, prejudicando aquela.

Multa e Juros - A falta de depósito judicial integral, não afasta a exigência reclamada em auto de infração.

Liminar - Cassada por segurança denegada, sem efeito suspensivo o apelo, não há porque se aplicar o disposto no artigo 63 da Lei 9.430, de 1996.

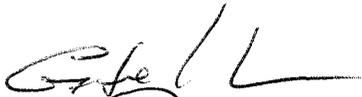
Processo nº. : 10980.001121/99-40
Acórdão nº. : 101-95.531

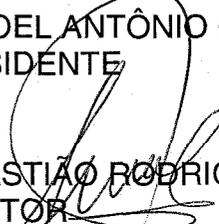
SELIC - Enquanto vigente a norma que a instituiu, tem legitimidade a pretensão do Fisco.

Execução - O valor depositado a menor, com relação ao discutido em razão de lançamento de ofício, quando vencido o contribuinte, deve ser considerado na fase de execução.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER os embargos opostos, a fim de rerratificar o Acórdão nr. 101-94.383, de 15.10.2003, para também acolher a preliminar de decadência do 2o. auto de infração, em relação aos meses de fevereiro a maio de 1994, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitaram essa preliminar.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI e ÉLVIS DEL BARCO CAMARGO (Suplente Convocado).

Processo nº. : 10980.001121/99-40
Acórdão nº. : 101-95.531

Recurso nº. : 125.280
Embargante : VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

Em data de 08 de maio de 2006 exaramos despacho endereçado ao Senhor Presidente desta Câmara, com o teor que se segue:

“O sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, com respaldo no artigo 17 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado com a Portaria MF nº 55, de 1998, interpõe Embargos de Declaração em face do decidido através do Acórdão nº 101-94.383, de 2003, sustentando em síntese:

- i) que o voto vencedor se apresenta OMISSO quanto à questão da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, a exigência tributária referente aos meses de fevereiro a maio de 1994;
- ii) que do mesmo voto constaria contradição por se referir ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e não à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A pessoa jurídica embargante, relativamente à decadência, afirma textualmente:

“... Ora, a partir dessa fundamentação legal e considerando que houve um novo auto de infração cientificado à Contribuinte em 23 de junho de 1.999, há que se reconhecer os **efeitos da decadência tributária aos meses de fevereiro a maio de 1994.**”

Ressalte-se que o chamado “auto de infração complementar” (fls. 155/163 dos autos) é na verdade, um novo auto de infração, pois além de terem sido afetadas as bases de cálculos anteriormente lançadas, apontou-se uma **NOVA INFRAÇÃO**, concernentes à **GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES**”, nos meses de **02/94, 04/94, 05/94**, e 06/94”. (os destaques são do original).

Compulsando-se os presentes autos, notadamente os documentos de fls. 110 a 112 e 160 a 163, pode-se constatar que:

- i) o primeiro auto de infração foi lavrado em data de 22 de fevereiro de 1999, do qual consta apenas e tão-somente a exclusão da base de cálculo do tributo, a diferença IPCxBTN, com repercussão nos meses de janeiro a dezembro de 1994;

Processo nº. : 10980.001121/99-40
Acórdão nº. : 101-95.531

- ii) do denominado auto de infração complementar, além da reprodução, na íntegra, do conteúdo do lançamento tributário anteriormente efetuado, constou ainda glosa por indevida compensação de prejuízos fiscais, quando foram apontadas como datas da ocorrência do fato gerador: 28/02/1994; 30/04/1994; 31/05/1994 e 30/06/1994.

No recurso voluntário a contribuinte de fato sustentou haver decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente aos meses de janeiro, fevereiro e maio de 1994.

No aresto embargado a questão restou enfrentada apenas no que diz respeito ao mês de fevereiro, face às discussões promovidas quando do julgamento do recurso voluntário interposto.

No particular, portanto, são procedentes ou devem ser acolhidos os embargos de declaração opostos, para o fim de suprir a omissão contida no Acórdão nº 101-94.383, de 15 de outubro de 2003.

Relativamente à alegada contradição traduzida pelo fato de a ementa do aresto embargado se referir ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e não à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, embora não venha de caracterizar uma “contradição”, entendemos que o equívoco deva ser corrigido, promovendo-se as devidas alterações.

Para que pudesse ser atendido o pedido feito no sentido de o mérito de cada uma das matérias contestadas venha de ser novamente enfrentado, teria que emprestar efeitos infringentes aos embargos, o que se apresenta inadmissível.

Nossa proposta, portanto, é de que sejam admitidos os embargos tão-somente na parte que diz respeito à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, relativamente aos meses de fevereiro e maio de 1994.”

É o relatório.



V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Redator Designado.

Em seu recurso voluntário a contribuinte reafirma preliminar já argüida na fase impugnativa, no sentido de que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro e maio de 994, sendo que estes dois últimos me consequência do Auto de Infração complementar lavrado em data de 23 de junho de 1999.

Quando do julgamento do recurso voluntário esta Câmara acolheu a preliminar levantada, entendendo que o instituto da decadência teria alcançado os fatos verificados no mês de janeiro de 1994, objeto de lançamento conforme Auto de Infração datado de 22 de fevereiro de 1994.

Em face dos Embargos opostos, resta agora enfrentar a tese da decadência do direito de lançar o tributo correspondente aos meses de fevereiro a maio de 1994, considerados apenas aqueles que restaram acrescidos em face da lavratura do Auto de Infração de fls. 160/163, de 23 de junho de 1994.

O Auto de Infração complementar (fls. 160/163), além de reproduzir integralmente o conteúdo da peça básica de fls. 110/112, traz o resultado da glosa de compensação de bases negativas em face das exclusões consideradas indevidas e objeto de anterior autuação.

Vale dizer, após a lavratura do Auto de Infração datado de 11 de fevereiro de 1999, constatou a Fiscalização que em razão das glosas promovidas teria ocorrido aproveitamento de bases de cálculo negativas cuja compensação foi considerada indevida, em montante superior ao legalmente permitido, vindo a efetuar a consequente glosa em data de 23 de junho de 1999.

Invoco, aqui, a jurisprudência emanada deste Colegiado, notadamente os fundamentos expendidos no voto condutor do Acórdão nº 101-95.271, de 10 de novembro de 2005, que aqui se transcreve:

“No que se refere, exclusivamente, à matéria em litígio, objeto do Recurso Voluntário, verifica-se que desde a fase processual que antecedeu a decisão

de primeiro grau, sustenta a autuada a **decadência**, tanto do **IRRF** incidente sobre diversas parcelas no ano de 1997, arroladas no item 11.4 do TERMO DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E DE CONSTATAÇÃO, como da **CSLL** exigida em decorrência das parcelas submetidas à incidência do IRPJ.

Quanto à decadência, tanto do IRRF, como da CSLL, entendemos assistir razão à Recorrente, dado que em 11/03/2003, quando foram lavrados os respectivos autos de infração, não mais era possível formalizar qualquer exigência daqueles tributos cujo fato gerador ocorreu no ano de 1997.

Inicialmente cabe assinalar que a presente exigência do IRRF é decorrente do valor submetido à tributação no IRPJ, isto é, se trata de decorrência, portanto, *a riori*, se aplicada a decorrência, como tem sido decidido pela CSRF, através de diversos julgados (cf. ementas abaixo), tendo sido declarado decadente a exigência do IRPJ, o mesmo princípio se aplicaria ao IRRF:

"DECADÊNCIA - IRF - Não há decadência do direito de lançar o imposto de renda na fonte quando o seu lançamento e o do Imposto de Renda, do qual decorre, foram feitos em tempo oportuno. Em se tratando de exigência que tem por base o mesmo fato que ditou a do imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão do processo decorrente (CSRF/01-04.923, de 12/04/2004, Relator Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes)

IRPJ – IRF – 1992 – DECADÊNCIA – ARBITRAMENTO - Resta pacificado pela CSRF o entendimento de que o lançamento do IRPJ, após a edição da Lei 8.383/91, conforma-se aos ditames do artigo 150, § 4º, do CTN, tendo o prazo decadencial, como dia "a quo", a data de ocorrência do fato gerador. Não se podendo tributar pelo lucro arbitrado, impossível também qualquer exigência de IRF sobre o mesmo (Acórdão nº - CSRF/01-05.023, de 09/08/2004, Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior)

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NA FONTE- DECADÊNCIA - ANO DE 1991 - Consoante jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aplica-se a mesma regra de contagem do prazo decadencial adotada na órbita do imposto de renda pessoa jurídica, face ao princípio da decorrência tributária. Nesse caso, para fatos geradores ocorridos até 31/12/1991, o referido prazo se conta da data da entrega da declaração de rendimentos (art. 173, parágrafo único, CTN), quando esta é anterior ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, CTN).(Acórdão nº - CSRF/01-04.688, de 13/10/2003, Relator Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias).

Acordes com o nosso entendimento, está a jurisprudência das Câmaras deste Conselho e também da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O nosso entendimento, como já manifestamos em reiterados votos escritos e que em linhas gerais também é fundamento do Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente, assenta nos seguintes fundamentos:

Entendo que: (i) **todos os tributos dependem de lançamento**; (ii) e este é de **competência privativa da autoridade administrativa**, dado dispor o art. 142 do CTN, *verbis*:

“Art. 142 – **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (destaque da transcrição).

Deste modo, em face do que consta desse dispositivo, conclui-se que o impropriamente chamado auto-lançamento (pois o lançamento é privativo da autoridade administrativa) ou lançamento por homologação nada mais é do que uma **obrigação prevista em lei**, que uma parte da doutrina considera acessória.

Pois, mesmo nos casos em que a liquidação do débito seja atribuída por lei ao próprio sujeito passivo, a própria **obrigação tributária não se reputa extinta**, enquanto a atividade exercida pelo obrigado não seja homologada (tácita ou expressamente).

Assim, segundo a doutrina, quer a declaração seja prestada pelo sujeito passivo no **lançamento por declaração** ou misto, quer a lei atribua ao contribuinte ou a terceiro a prática de todos os atos que antecedem o **lançamento por homologação**, tais como a **interpretação** das leis tributárias substantivas, sua aplicação aos fatos identificados como fatos imponíveis previstos na hipótese de incidência da norma, a **valoração de tais fatos**, e, finalmente, a **aplicação da alíquota**: tais atos devem ser considerados como **mera colaboração do referido contribuinte ou responsável**.

Saliente-se que, em decorrência dessa atividade complexa de interpretação, o contribuinte pode concluir **não ser devido o tributo**, **ser menor a base de cálculo** ou **a alíquota aplicável**, ou mesmo **não estar obrigado a qualquer recolhimento em virtude de ter parcelas que a lei expressamente autoriza a compensar**, independentemente de prévia autorização administrativa.

6

68

Portanto, **o que se homologa não é o lançamento, nem o pagamento, mas um conjunto de atividades previstas em lei**, pois o lançamento é **sempre de competência privativa da autoridade administrativa** e no chamado **lançamento por homologação antes de o sujeito passivo antecipar ou não o pagamento**, é indispensável que ele, interpretando a lei de regência, verifique se efetivamente **ocorreu o fato gerador, determine a matéria tributável e o montante do tributo devido**, e, **se for o caso, proceda ao recolhimento dos tributos**, nos prazos fixados em lei.

Assinale-se que, em razão da conceituação estabelecida no art. 150 do CTN e das atribuições previstas na legislação do tributo que dão corpo àquela definição, **a natureza do lançamento não fica condicionado ao procedimento que o sujeito passivo tenha adotado.**

A responsabilidade pela apuração e recolhimento do tributo é do contribuinte. Feita a apuração, havendo imposto a recolher, ele deve recolhê-lo, não havendo, nada deve recolher. As duas situações, havendo ou não imposto a recolher, são juridicamente iguais. O contribuinte assume a responsabilidade pelos seus atos, se recolheu, pelo quanto recolheu, se não recolheu pela informação de que nada tinha a recolher. O não recolhimento é uma manifestação de vontade, tanto quanto o recolhimento.

Neste sentido, já nos idos do ano de 1979, através do Acórdão CSRF/01-0.174, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, adotou o fundamento do voto do Conselheiro Relator, onde foi consignado:

“(...) data vênua dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento. Evidentemente que, se ainda dentro do prazo de lei, a autoridade administrativa verificar que o proceder (atos praticados) ou atividade desempenhada pelo sujeito passivo não está de acordo com o que dispõe a lei não só negará homologação, como ainda efetuará o lançamento de ofício (no caso substitutivo do por homologação), nos termos do art. 149, V, do C.T.N”.

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade do administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo **ad quem** é de cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada fictamente, pelo decurso do prazo extinto (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN).”

Acentue-se que não se alteraram as conseqüências previstas em lei, pelo fato de o lançamento *ex officio* ser decorrência de **não ter o sujeito passivo ou terceiro apresentado os elementos previsto nos art. 147** do CTN; ou ser ele conseqüência de **inexatidão ou omissão, por parte do sujeito**

passivo, nos casos previstos no art. 150 do mesmo diploma.

Assim, a correção monetária e os juros de mora são calculados e devidos a partir dos respectivos **vencimentos originariamente previstos em lei**, acarretando as respectivas intimações decorrentes do lançamento *ex officio*, apenas os efeitos próprios da motivação fiscal, como a multa, por exemplo. Isto quer dizer que o fato de sujeito passivo ou terceiro deixar de apresentar os elementos para que o Fisco proceda ao lançamento por declaração ou a inexatidão ou omissão por parte do sujeito passivo, quando a lei lhe atribua a obrigação do pagamento sem prévio exame por parte da autoridade administrativa, não altera a natureza do lançamento prevista para o tributo no C.T.N., isto é, a atividade administrativa não altera a natureza do lançamento originariamente prevista.

Saliente-se que outro não é o entendimento que emerge do disposto no art. **149, inciso V**, e do estabelecido no **parágrafo único do mesmo artigo**, pois, enquanto o primeiro autoriza a revisão de ofício pela autoridade administrativa, quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada; no parágrafo único do mesmo dispositivo se **condiciona essa revisão a que ela ocorra antes de o direito da fazenda ter sido extinto**, literalmente:

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

.....
Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

Como salientei ao fundamentar o Acórdão nº 101-93.642, de 17/10/2001, o *caput* do artigo 149 do CTN encerra, na essência, **dois comandos**: a) **um** que contempla a prática do Ato Administrativo de Lançamento, originariamente, nos termos da Lei que instituiu a exação (exemplificadamente, o IPTU, o IPVA etc.), e; b); **outro** que outorga à autoridade administrativa o dever-poder de **rever ou substituir** o contribuinte, qualquer que seja a modalidade a que o imposto ou contribuição, em princípio, estivessem submetidos, **mas desde que não tenha sido extinto o direito da Fazenda Pública**.

Quer dizer, o art. 149 e seu parágrafo único do CTN **não autorizaram qualquer alteração das conseqüências previstas na lei para a modalidade de lançamento originariamente previsto**, inclusive do prazo **decadencial**, vez que ressalva essa revisão aos casos em que o direito não tenha sido extinto.

Por outro lado, ao contrário do que tem sido sustentado, também inexistente regra determinando que, nos casos de lançamento *ex officio*, o prazo decadencial seja o previsto no art. 173. Lá não se menciona qualquer modalidade de lançamento, seja ele por declaração, por homologação, ou *ex officio*.

No art. 173 do CTN se estabelece a regra geral dos prazos decadenciais, **inaplicável aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever do exame da situação fática frente à legislação de regência**, e, quando for o caso, antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dado existir regra específica para estes casos, como previsto no art. 150, § 4º, do CTN, onde se estabeleceu que:

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

Ora, da simples leitura desse dispositivo já emergem três conseqüências totalmente contrárias à conclusão daqueles que entendem que na **ausência de recolhimento total ou parcial do tributo, não se aplicaria a regra do art. 150, § 4º**.

a) a primeira e mais importante, é que o próprio texto legal reconhece que nessa espécie de lançamento pode ocorrer insuficiência de recolhimento, do contrário não tinha porque excepcionar as omissões qualificadas por dolo, fraude ou simulação;

b) a segunda, é a de que a vingar essa tese, a norma não teria aplicação, exatamente nos casos para os quais ela teria sido estabelecida, qual seja: abreviar os prazos decadenciais nos tributos em que a lei impõe todos os ônus ao sujeito passivo, dado ser certo que, se ela somente fosse aplicável nos casos em que nenhuma diferença ocorresse, ela seria totalmente inútil, visto que nessa hipótese, seria indiferente que o prazo decadencial fosse o geral, ou de 10 ou mais anos;

c) a terceira, é a de que **afronta a boa exegese dar idêntico tratamento, às omissões quando não ocorrem essas figuras delituosas**, dado ter a lei expressamente estabelecido serem somente esses os casos em que **se opera a exclusão** da regra de decadência previstos no §4º do art. 150 do CTN). Se outro fosse o seu objetivo, não elencaria expressamente apenas essas hipóteses.

Pois, como de há muito ensinou o consagrado mestre CARLOS MAXIMILIANO, em sua Hermenêutica:

"No caso em que o resultado da interpretação conduza a resultado ilógico ou incongruente deve o intérprete admitir que o seu entendimento não é o melhor é rever o processo de compreensão".

Ressalte-se que também não seria de boa hermenêutica, nos casos em que a lei estabelece o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, **sem expressa determinação legal**: (a) por um lado, manter a exigência de todos os ônus fixados em lei (atualização monetária, juros

moratórios etc.), **como se lançamento ex officio não tivesse ocorrido**, e; (b) por outro, negar a contagem do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, deslocando esse termo inicial para os prazos indicados no art. 173 do mesmo diploma. Tudo respeitadas as mesmas condições, isto é, sem expressa determinação legal.

Ainda teríamos de concluir que, para vingar o entendimento daqueles que sustentam não ser aplicável o disposto no §4º do art. 150 do CTN, em todos os casos de **lançamento ex officio**, nas hipóteses em que o Fisco autua o sujeito passivo por falta de recolhimento, nos casos de divergência de entendimento quanto ao fato de o tributo ser ou não devido, antes de decidirmos qual a regra de decadência aplicável, teríamos de concluir se o tributo era ou não devido.

Se fosse devido, a regra aplicável seria a do art. 173 e se não fosse devido, a regra seria a do art. 150, § 4º, do mesmo Código, o que seria um verdadeiro absurdo, pois teríamos de partir do fim para o começo, afrontando toda e qualquer regra de interpretação aceitável.

Assim, não tem o menor amparo legal, o sustentado pela Fiscalização quando procede a autuações, sob o fundamento de não ser aplicável ao lançamento "ex officio" o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, pois os procedimentos adotados pela Administração, como visto não interferem nas conseqüências.

Esse entendimento está hoje consolidado em decisões, assim ementadas:

"IRRF – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DECADÊNCIA Nos casos de tributos sujeito ao regime de lançamento homologação o prazo decadencial inicia com a ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Lançamento realizado após a homologação tácita não subsiste. (Lei 5.172/66 art. 150 parágrafo 4º)". (Acórdão nº - CSRF/01-04.907, de 17/02/2004, Relator Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES) 02/12/2002

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE REMESSAS EM CONTA DE RESIDENTES NO EXTERIOR POR CONTA E ORDEM DE RESIDENTES NO PAÍS - DECADÊNCIA - Tratando-se de lançamento por homologação, o prazo para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decai em cinco anos contados da data do fato gerador. Recurso negado.(Acórdão nº - CSRF/01-04.063)

IRF - TRIBUTOS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - FATO GERADOR - DECADÊNCIA - Nos tributos que comportam lançamento por homologação, a Fazenda Nacional decai do direito de constituir o crédito tributário quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento "ex officio" formalizado

após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado. (Acórdão nº - CSRF/01-04.260, de 02/12/2002, Relator Maria Goretti de Bulhões Carvalho)

Essas decisões da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS comprovam que **a falta de recolhimento não interfere no prazo decadencial**. Deste modo, a decadência do IRF e da CSLL, também é indiscutível.

Portanto, ressalvadas as exceções previstas no § 4º do art. 150 do C.T.N., o termo *a quo* do prazo decadencial será a data da ocorrência do fato gerador, sempre que o tributo originalmente se sujeite o lançamento por homologação, como ocorre com o IPRJ, IRF, CSLL, PIS, COFINS etc. quando a lei determina que o contribuinte ou responsável efetue o pagamento de tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, o que implica na complexa atividade de verificação: (i) de que esteja sua atividade sujeita à legislação daquele tributo; (ii) de que tenha ocorrido, na hipótese, o fato gerador; (iii) do valor tributável naquela operação; (iv) da alíquota aplicável; (v) do cálculo do tributo devido, (vi) do prazo previsto para o recolhimento, e; (vii) e, quando for o caso, proceder ao seu pagamento nos prazos fixados.

Tudo isso, saliente-se, sem prejuízo dos ônus pela falta de recolhimento dos prazos nessa legislação estabelecidos e ainda sem prejuízo do cumprimento das obrigações acessórias referentes ao documentário fiscal.

Nesses casos defrontar-nos-emos com o **tributo** sujeito ao denominado **lançamento por homologação**, cujo prazo de decadência, salvo nos casos de prova de dolo, fraude ou simulação, terá como termo *a quo* a data do fato gerador, pois **o que se homologa é essa atividade** e não o recolhimento, como se depreende da exegese do art. 149, inciso V, c/c o parágrafo único do mesmo artigo e § 4º do art. 150 e do art. 156, inciso V, ambos do CTN.

Assim, no âmbito do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal com competência legislativa para regular a matéria decadencial, traz expressamente o momento em que, após a ocorrência, no mundo fático, do fato gerador dos tributos e o nascimento da obrigação tributária, a Fazenda Pública não mais poderá exercer o seu dever-poder de formalizar a exigência do crédito tributário, fulminando o próprio direito substantivo, como ocorre no presente caso, pois o IRPJ, IRF e a CSLL, são tributos sujeito ao lançamento por homologação, decaindo a fazenda do direito de proceder a qualquer nova formalização de exigência deste tributo, após decorridos cinco (5) anos do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

E, como o próprio Fisco expressamente consignou ter ocorrido **o fato gerador em 31/12/1997**, ou ainda em datas anteriores, em **11/03/2003**, quando foram efetivamente formalizadas as exigências fiscais constantes das referidas peças básicas, já haviam transcorrido mais de cinco (5) anos, prazo máximo previsto para a Fazenda Nacional efetivar o lançamento, perimindo

em conseqüência, o direito da Fazenda Nacional.

Também não procede a fundamentação adotada pela decisão recorrida para a negativa de decadência da CONTRIBUIÇÃO SOCILA SOBRE O LUCRO, invocando-se para tal o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dado que tal dispositivo somente se aplica aos tributos administrados pelo INSS, como se passa a demonstrar.

Essa legislação distingue duas espécies de contribuições sociais: as arrecadadas pela seguridade social (às vezes denominadas "créditos da Seguridade Social" e, com sentido mais estreito, "contribuições previdenciárias") e as arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal.

A Medida Provisória n.º 222, de 4 de outubro de 2004 (convertida na Lei n.º 11.098, de 13 de janeiro de 2005), por exemplo, assim delas trata, ao cuidar da arrecadação pelos órgãos do MPAS:

"Art. 1.º. Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem assim as demais competências correlatas e conseqüentes decorrentes do exercício daquelas, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento."

É a própria Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que distingue os órgãos da Seguridade Social (ou o conceito de Seguridade Social), de um lado, e os do Tesouro Nacional (ou o conceito de órgãos de fora da Seguridade, que arrecada para ela), de outro, no que se refere às contribuições sociais.

Assim, no art. 11, discrimina as receitas (*caput*), enumerando analiticamente as contribuições sociais (*parágrafo único*):

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

- d) *as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;*
- e) *as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.*

A Lei nº 8.212/91, menciona a Receita Federal no art. 33, ao tratar da arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização do recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre faturamento e lucro e sobre a receita de concursos de prognósticos:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal - SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

Ao cuidar das contribuições não arrecadadas diretamente pela Seguridade Social, mas sim pelo Tesouro (destinatário imediato do produto da arrecadação de contribuições realizada pela Receita Federal), determina que este repasse tais recursos para aquela.

Art. 19. O Tesouro Nacional repassará mensalmente recursos referentes às contribuições mencionadas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art.11 desta Lei, destinados à execução do Orçamento da Seguridade Social.

Estabelecida, assim, pela própria Lei nº 8.212, a perfeita distinção entre umas contribuições e outras, fica ainda mais fácil entender a quais se refere o art. 45, quando se trata de decadência decenal. Refere-se apenas à Seguridade, e não às contribuições a serem repassadas pelo Tesouro (arrecadadas por órgãos alheios à Previdência Social ou à Seguridade):

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de

incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os arts. 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será o § 3.º, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art.28 desta Lei.

§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de 0,5% (zero vírgula cinco por cento) ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.

§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contados da intimação da referida decisão.

§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral.

Como se vê, esse dispositivo, que alberga regra própria de decadência, refere-se às **contribuições da seguridade social** (arrecadada pelos órgãos da Seguridade Social), e não às **contribuições sociais** arrecadadas pela União, tanto assim que:

- a) o próprio *caput*, no início da proposição jurídica (no *sujeito* da oração ou, mais especificamente, no *adjunto adnominal* do *núcleo do sujeito*) diz o que se extingue após dez anos: o direito “da Seguridade Social”; o direito da União (Secretaria da Receita Federal) não se extingue nesse prazo, eis que deste não cogitou o dispositivo;
- b) o § 1.º, por sua vez, cuida das contribuições sobre o exercício da atividade remunerada (que são contribuições arrecadadas diretamente pela Seguridade, e não pela Receita Federal);
- c) o § 2.º trata dessas mesmas contribuições, com base em salários-de-contribuição dos segurados (matéria estranha à COFINS, à contribuição social sobre o lucro líquido e ao PIS);
- d) o § 3.º se refere a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, portanto receitas arrecadadas pela Seguridade Social;
- e) o § 4.º, por sua vez, não cuida de outra coisa senão das contribuições já referidas em parágrafos anteriores, ou seja, contribuições arrecadadas pela Seguridade;
- f) o § 5.º cuida de um regime muito próprio das contribuições que o INSS arrecada, ou seja, da decadência do contribuinte para obter restituição junto àquele órgão (INSS e não SRF);

- g) o § 6.º alude às contribuições do § 4.º, que também não dizem respeito à COFINS, à contribuição social sobre o lucro líquido, nem ao PIS, portanto nada têm a ver com as contribuições arrecadadas pela Receita Federal.

Se não bastasse o exame de todo o texto do art. 45 (inclusive, portanto, seus parágrafos), a análise dos dispositivos que o precedem também conduz ao mesmo estuário, pois os arts. 43 e 44 tratam de contribuições administradas pelo INSS, o qual é expressamente mencionado (“inclusive fazendo expedir notificação ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS”).

Tudo bem visto e examinado, tem-se de concluir que, embora as contribuições sociais arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal sejam também contribuições para a seguridade social, na sua destinação, e portanto devam ser “repassadas” ao orçamento respectivo, elas não se confundem com as contribuições arrecadadas pelo INSS ou pela Secretaria da Receita Previdenciária a que alude a MP n.º 222, de 2004. Não se trata aqui de reviver a discussão acerca de se tratar de imposto e não de contribuição social. Trata-se de examinar como a lei discriminou as duas espécies de contribuição, e, ao lado de disposições comuns, deu tratamento jurídico próprio segundo o ente arrecadador.

Apreciando o *caput* do artigo que estatui a decadência decenal (o já transcrito art. 45), já não bastasse seu teor literal (que, por si mesmo, indica seus destinatários, que são os sujeitos passivos das contribuições previdenciárias, e outras, arrecadadas pela Seguridade Social), observa-se como seria de todo incabível estender seu âmbito para a COFINS, o PIS ou a CSLL, sobretudo se o intérprete der-se ao cuidado de estender os olhos para os demais dispositivos do mesmo artigo e dos artigos vizinhos. Todos eles tratam de contribuições previdenciárias.

Assim, quer se aplique o art. 111 do Código Tributário Nacional, pertinente à espécie por tratar-se de exclusão do crédito tributário, como entende toda a doutrina (e aí se teria a *interpretação literal*, que prescindiria até do exame dos parágrafos do citado art. 45 da Lei Previdenciária), quer se aplique a sempre necessária *interpretação sistemática* (caso em que não apenas os parágrafos do art. 45 como os artigos lindeiros confirmam a referida conclusão), o resultado exegético é um só: não se aplica a regra da decadência decenal às contribuições sociais arrecadadas pela Receita Federal.

Para chegar a esse resultado hermenêutico, não é sequer necessário ao aplicador da norma servir-se da teoria da hierarquia das leis (da qual resulta que a lei complementar, no caso o Código Tributário Nacional, sobrepõe-se a simples lei ordinária).

Também não é necessário servir-se da Constituição da República, cujo adjutório à interpretação da lei certos órgãos reputam proibido, como se o aplicador da lei tributária fosse obrigado a inverter a árvore da hierarquia das leis, pondo os pés para cima e as folhagens para debaixo da terra.

Não são necessários os princípios constitucionais e a própria letra da Constituição, nem o argumento da hierarquia das leis, porque o art. 45 da Lei Previdenciária, por si só se basta, seja se reduzida ao seu *caput* (*interpretação literal*), seja se inserta em todo o seu conteúdo, como o exame a que se procedeu, de todos seus seis parágrafos (*interpretação sistemática*). Por si se basta para excluir da decadência decenal a COFINS e outras contribuições sociais que a Seguridade Social (leia-se: o INSS) não arrecada.

Se, ao invés de partir do exame das contribuições previdenciárias, iniciar-se a comparação a partir das contribuições arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal para a Seguridade Social, a interpretação é a mesma: o legislador não quis estender para além daquelas (as previdenciárias e outros créditos tributários constituídos pela Seguridade Social).

Desde o início, as regras relativas à COFINS, ao PIS e às **Contribuições Sociais sobre o Lucro Líquido** têm afinidade com a legislação do imposto de renda, mais que com as contribuições previdenciárias:

Só em relação à contribuição social sobre o lucro líquido, poderiam ser transcritos mais 231 (duzentos e trinta e um) dispositivos em que é citado o imposto de renda em conexão com tal exação ou vice-versa)

Essa realidade, que bem ilustra a razão pela qual o órgão arrecadador, normatizador, competente também para autuar e julgar, é o órgão fazendário e não a Seguridade Social, isto é, a entidade previdenciária (indicando maior intimidade com o imposto de renda do que com as contribuições arrecadadas pela Seguridade Social—leia-se INSS), não pode haver dúvida de que o legislador andou bem, no art. 45 da Lei n.º 8.212/91, ao restringir a decadência decenal do direito de constituir o crédito; isto é, andou bem de excluir apenas o direito da Seguridade Social de constituir tais créditos. Respeitou a decadência quinquenal às contribuições arrecadadas pela Receita Federal, precisamente porque a afinidade destas é com a legislação tributária em geral, e à do imposto de renda em particular.

Não cabe ao intérprete, em matéria a que o CTN impôs a interpretação literal, entender ou ler, em vez de “o direito da Seguridade Social” (como está no art. 45 da Lei n.º 8.212/91) para passar a entender ou a ler como se estivesse escrito “o direito da Seguridade Social e da Receita Federal”. Tal elasticidade não tem cabimento nessa matéria:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário”

Como bem acentua LUCIANO AMARO, a decadência, pelo fato de o CTN considerar que o crédito só nasce com o lançamento (“que implica a perda do direito de lançar”) não é “causa da extinção do crédito tributário, ou seja, de algo que ainda não teria nascido e que, com a decadência ficaria proibido de nascer”, sendo por isso causa de *exclusão* do crédito tributário (*Direito*

Tributário Brasileiro, Editora Saraiva, 1997, p.379). Ora, como norma que dispõe sobre decadência, portanto causa de exclusão do crédito tributário, o art. 45 da Lei n.º 8.212/91 merece interpretação literal.

Assim, pela interpretação literal ou gramatical, pela interpretação sistemática, pela razão histórica de as contribuições arrecadadas pela Receita Federal se deve à sua maior afinidade com a legislação do imposto de renda, diferentemente das arrecadadas pela Seguridade Social (*rectius*: pelos órgãos ou entidades da Seguridade Social), enfim, por tudo o que se acaba de expor, deve-se concluir que a decadência decenal não atinge senão aquelas contribuições que a Seguridade Social poderia constituir. Não as que são constituídas pela Secretaria da Receita Federal.

Não precisa o intérprete, para isso, recorrer sequer aos princípios mais altos do direito, às normas constitucionais ou às regras concernentes à hierarquia das leis. A interpretação do próprio artigo basta para afastar, no caso, a decadência no prazo dilatado (dez anos).

Reiteradas vezes, teve a Câmara Superior de Recursos Fiscais a oportunidade de apreciar essa matéria, mantendo o entendimento de que não se aplicava o disposto no art. 45 às contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, como se observa das ementas abaixo transcritas.

“Ementa: CSLL - DECADÊNCIA - Por terem natureza tributária, as contribuições sociais devem observar as normas pertinentes aos tributos, ressalvadas as normas constitucionais que lhes forem específicas. Suas regras de decadência devem ser estabelecidas por lei complementar, consoante o artigo 146, III, da Constituição Federal de 1988, aplicando-se, na sua falta, as normas sobre caducidade preceituadas no Código Tributário Nacional.” (Acórdão: CSRF/01-04.262, de 02/12/2002, Relator Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber)

CSLL. LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN, COM RESPALDO NO ARTIGO 146, III, 'b', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável à hipótese dos autos o artigo 45, da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já

que a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido assegura a aplicação do § 4º, do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, inciso III, 'b', da Constituição Federal. (Acórdão nº -SRF/01-04.945, de 13/04/2004, Relator Conselheiro José Carlos Passuello)

CSSL – DECADÊNCIA – A Contribuição social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º. (Acórdão nº -01-04.791, Relator Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes)

Decadência – CSLL – A referida contribuição, por sua natureza tributária, fica sujeita ao prazo decadência de 5 anos. (Acórdão nº -CSRF/01-04.690, de 13/10/2003, Relator Cons. Celso Alves Feitosa)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – IRPJ E CSLL – O imposto de renda pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no § 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN). (Acórdão nº CSRF/01-04.247, de 15/10/2002, Relatora Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho)

Em face do exposto, voto no sentido de que sejam acolhidos os EMBARGOS opostos pelo sujeito passivo na presente relação jurídica tributária para, ratificando o Acórdão nº 101-94.383, de 15 de outubro de 2003, acolher a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública Federal constituir o crédito tributário correspondente ao mês de janeiro de 1994, objeto do auto de infração de fls.

Processo nº. : 10980.001121/99-40

Acórdão nº. : 101-95.531

110/112, o dos meses de fevereiro a maio de 1994, cujas matérias encontram-se descritas no Auto de Infração complementar, de 23 de junho de 1999.

Brasília - DF, em 24 de maio de 2006.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL