



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Recurso nº : 118.472  
Matéria : CSSL - EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1993  
Recorrente : IPAMEC INDUSTRIAL LTDA.  
Recorrida : DRJ EM JUIZ DE FORA/MG  
Sessão de : 25 DE FEVEREIRO DE 1999  
Acórdão nº : 103-19.905

CSSL - TRIBUTAÇÃO CONEXA - Persistindo a decisão em processo administrativo que com este guarda relação de causa e efeito, é de se manter esta exigência, mormente porque fundada nos mesmos pressupostos materiais daquele.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso por IPAMEC INDUSTRIAL LTDA..

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar suscitada, vencidos os Conselheiros Edson Vianna de Brito e Márcio Machado Caldeira, e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado), SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE 



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905  
Recurso nº : 118.472  
Recorrente : IPAMEC INDUSTRIAL LTDA.

RELATÓRIO

IPAMEC INDUSTRIAL LTDA., empresa identificada nos autos deste processo, recorre a este Colegiado da decisão proferida pela autoridade monocrática que concedeu provimento parcial à sua impugnação de fls. 62 e 65/75.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO – Trata-se de exigência conexa e relativamente ao ano-base de 1992 - meses de janeiro a dezembro de 1992 no montante de R\$ 1.363,54 com enquadramento legal apoiado nos dispositivos do artigo 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88.

Cientificada da exigência, em 13.05.98, apresentou impugnação, em 12.06.98, instruindo-a com a procuração de fls. 260.

Em síntese são estas as razões de defesa extraídas da peça decisória:

Em preliminar de mérito, argüiu nulidade processual por vício de formalidade (lavratura fora do estabelecimento da contribuinte), contrariando o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72. Como prova do alegado, a defendente requer a oitiva de três contadores.

No mérito, alegou:

- a inaplicabilidade da alíquota de 25% sobre a receita omitida, caracterizando-a como sanção. Requer, em face do princípio da retroatividade, que seja aplicado o disposto no artigo 24 da Lei nº 9.249/95, por ser mais benéfico;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

- considera que a presente autuação se tipifica como ausência de lançamento nos livros próprios e não informada na declaração de renda, por ter havido emissão de nota fiscal, e não receita omitida, transcrevendo alguns Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- a multa aplicada é confiscatória e fundada em diploma legal revogado;

- com relação ao ano-base de 1992, a insurgente protesta pela aplicação da alíquota de 25%, com fulcro no artigo 24, inciso II do Decreto-lei nº 1.967/82, e considera estar o crédito tributário constituído para este ano contaminado pelas regras de decadência.

Especificamente para a defesa do Imposto de Renda Retido na Fonte, protesta contra o lançamento por não estar provado, por meio de perícia contábil e/ou prova documental, que os sócios receberam efetivamente os lucros, dividendos ou participações da eventual omissão de receitas apuradas.

Por fim, pleiteia realização de perícia/diligência.

A autoridade de primeiro grau prolatou a sua decisão sob o nº 0854/98, às fls. 86/89, assim resumida em sua ementa constante de fls. 86:

**“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL  
OMISSÃO DE RECEITAS.  
RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS.** *Tributam-se como omissão de receitas operacionais as diferenças apuradas entre os valores de receitas declarados na DIRPJ e os valores extraídos das notas fiscais dos clientes que com o fiscalizado transacionaram, ocasionando falta de recolhimento da contribuição social.*

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
CRÉDITO TRIBUTÁRIO  
EXTINÇÃO. DECADÊNCIA** - *O prazo para a constituição do crédito tributário com relação à contribuição social é estabelecido em 10 (dez) anos pela Lei 8.212/91, artigo 45.”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

Cientificada da decisão singular, por via postal (AR de fls. 91 - verso), em 23.10.98, interpôs recurso voluntário a este Colegiado, em 24.11.98 (fls. 92/93), instruindo a sua defesa com a liminar em Mandado de Segurança contra o depósito recursal (fls. 94/95).

Como preliminar de nulidade, debate-se pelo fato de a autoridade monocrática ter-se esquivado de apreciar as matérias por ela elencadas, por refugir à órbita de sua competência, mormente quanto à exigência do percentual da multa aplicada, a incidência do IRPJ diretamente sobre o valor da receita omitida e a incidência do IRRF sobre a receita omitida. Assevera que a postura da autoridade administrativa fere o art. 5º, inciso LV da CF/88, transcrevendo-o. Alega cerceamento do direito de defesa, invocando parecerista e julgado deste Conselho.

Requer a nulidade processual, em face de o auto de infração ter sido lavrado fora do estabelecimento da contribuinte, arguindo que a exceção não faz parte do comando legal disciplinador de tal cometimento.

Todo o crédito tributário relativo ao ano-base de 1992 está contaminado pela decadência.

Sobre a exigência reflexa, admite que as leis ordinárias citadas pela autoridade monocrática, frente ao artigo 146, inciso III, letra "b" da CF/88, não tem nenhuma valia. A questão de decadência e prescrição se submete às regras da Lei Complementar que é o CTN.

#### QUANTO AO MÉRITO

Não é correto impor ao contribuinte que opta pela forma de apuração do lucro presumido, lançamento fiscal com alíquota incidente sobre a receita omitida; alega que toda a receita impescinde de custo, e este não pode ser abandonado sob hipótese



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

alguma, inobstante haja previsão legal, nesta forma de apuração do lucro (presumido) do custo já reconhecido pela diferença entre receita e lucro presumido. Há de se ter o princípio da proporcionalidade. Não justifica a incidência da alíquota do IRPJ diretamente sobre a receita omitida, sem compulsar os referidos custos resultantes.

O artigo 24 da Lei nº 9.249/95, na esteira do que já fora explanado, não só revogou o artigo 43 da Lei nº 8.541/92, como também passou a determinar que, em se verificando a omissão de receitas, o IRPJ haverá de ser lançado nos mesmos moldes da escolha de recolhimento adotada pelo contribuinte, que no caso de LUCRO PRESUMIDO prevê a exigência com alíquota a incidir apenas sobre o resultado do coeficiente aplicado sobre a receita; em face do princípio da retroatividade, é justo e necessário que seja aplicada a lei mais benéfica, que no caso é a disposição constante do artigo 24, c/c o artigo 15 da Lei nº 9.249/95; e mais: a Lei nº 8.541/92, em seu artigo 43 faz previsão de que, em caso de opção pela tributação pelo lucro presumido, fosse encontrado omissão de receita, a exigência do IRPJ seria com a alíquota normal a incidir diretamente sobre ela. A intenção do legislador era penalizar a fim de evitar a prática de evasão de receita tributária. Assim como está, caracteriza-se uma penalidade e, como tal, deve ser aplicado o princípio da legislação mais benéfica.

Não existe prova de receita omitida com base em nota calçada. Trata-se de irregularidade de lançamento na Declaração de rendimentos. Cita acórdão deste Conselho acerca do assunto.

A proposição da multa de 150%, calçada nos artigos 71/73 da Lei nº 4.502/64, foi apreciada pela autoridade julgadora não pelo julgamento do mérito, mas com o argumento da questão levantada pelo recorrente não ser da sua competência conhecer, frente ao que dispõe o inciso LV do art. 5º da C. Federal. Ademais, a teor do artigo 2º da LICC, a Lei nº 8.137/90 revogou todos os outros diplomas anteriormente existentes. A tipificação da penalidade está calçada em diploma legal revogado. Desta forma improcede a multa aplicada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

Há existência de dupla penalização. Exige-se tributos com alíquotas incidentes diretamente sobre a pseudoreceita omitida, abandonando-se o custo correspondente e aplica-se a multa qualificada de 150%. A pena, no percentual de 1 ½ do valor do tributo é confiscatória. O erário, ao receber o seu crédito, o faz com correção monetária integral e juros superior ao previsto na lei civil, revelando-se em excessiva tributação.

Com relação ao IRRF, assevera que, em havendo receita omitida, o respectivo valor mantém-se no fluxo de caixa da própria empresa, na aquisição de mercadorias e não necessariamente no patrimônio dos sócios.

Por derradeiro, requer que as razões impugnatórias sejam aqui incorporadas, propugnando pela reforma da decisão singular, julgando insubsistente a peça fiscal.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Por ser tempestivo tomo conhecimento do recurso voluntário.

O presente processo guarda correlação com o de nº 13629.000269/98-56 - recurso nº 118.017 e, de cujo voto condutor se encarregou o mesmo relator que a este assina. Trata-se de exigência conexa em face da existência de pressupostos comuns.

Objetivando deslindar as diversas questões insurgentes, no âmbito de sua pertinência, mister se faz alinhá-las consoante a cronologia eleita pela litigante.

PRELIMINARES DE NULIDADE:

I - Cerceamento do Direito da Ampla Defesa e do Contraditório.

Alega a recorrente, nesta sede, que a autoridade julgadora de primeiro grau não apreciou as teses por ela levantadas, evadindo-se pelas "paralelas", ocasionando dano ao direito líquido e certo, mormente o da ampla defesa e do contraditório, requerendo a cassação da peça decisória, com retorno do processo à origem para o julgamento dos pontos atacados.

Dissinto da peça contestatória, neste mister. Todas as matérias, quer no âmbito das preliminares quanto as de mérito foram devidamente enfrentadas pela autoridade julgadora monocrática.

Sobre a sua não competência no sentido de declarar uma lei com vícios de constitucionalidade, estou crível refugir tal apreciação à competência dos órgãos administrativos. A declaração de nulidade está adstrita, dentro do nosso ordenamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

jurídico, ao Supremo Tribunal Federal - não aos demais órgãos judicantes hierarquicamente inferiores.

O Executivo, a esse respeito, houve por bem expedir o Decreto nº 2.346 de 10.10.97, estabelecendo as diretrizes seguintes:

“Art. 1º - As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal indireta, obedecidos os procedimentos neste Decreto.

§ 1º - Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão dotada de eficácia “ex tunc”, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º - O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.”

Este Colegiado, sim, ao reverso, admite tal apreciação, como se demonstrará, em homenagem à economia processual e quanto às matérias já decididas pelo poder Judiciário, de forma reiterada, ou por julgados do Supremo Tribunal Federal – em ambos os casos, quando a decisão se opera por maioria de seus membros. Por outro lado, em se tratando de declarar ou não a inconstitucionalidade, mas de se corrigir uma interpretação da lei, mormente quando afronta princípios constitucionais, tem este Colegiado, soberanamente prolatado decisões, prudentemente, nesta direção.

Ademais, o tributo, subsumido que está ao princípio da legalidade, curva-se num Estado democrático de direito à lei editada pelo poder legislativo (artigo 48, inciso I da CF/88) consentida pela maioria de seus mandatários (artigo 1º, parágrafo único, da Carta Magna). Existente, cumpre, por outro lado, à administração tributária exercitá-la – irrestritamente, consoante os seus postulados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

Em face do exposto rejeito esta preliminar de nulidade suscitada.

II - Do Vício de Formalidade

- Auto de Infração lavrado fora do Estabelecimento da recorrente

Reitera a litigante, em grau de recurso, esta preliminar já alçada vestibularmente.

Arrima-se a parte autora do litígio no *caput* do artigo 10 que, *in verbis*, assim se posiciona: - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: (...).

O Auditor Fiscal do Tesouro Nacional tem força jurisdicionante e competência funcional em todo o território Nacional, inobstante orientações normativas de aptidão meramente interna (IN - SRF 114/84).

A jurisdição não se restringe à competência da matéria, do local de seu judiciário, mas também deve ser entendida como aspecto de territorialidade, mercê da sua jurisdição cumulativa. De Plácido e Silva, "É a faculdade conferida às autoridades administrativas para que conheçam de certos fatos ou negócios públicos, resolvendo-os, segundo as atribuições ou poderes, que, regularmente, lhe são conferidos. Assim sendo, a jurisdição mostra que a autoridade administrativa, no exercício de suas atividades ou funções, age em nome do poder público, que lhe deu poderes de *imperium*."

Ademais, local da verificação da falta não quer dizer, necessariamente, o local onde se encontra o estabelecimento do contribuinte. Contrário senso, parafraseando o eminente tributarista, Dr. ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, in Processo Administrativo Fiscal - Ed. Saraiva, se ao fiscalizar uma empresa matriz, com inúmeras filiais em todo o território Nacional, o fisco se deparasse com lançamentos equivocados nos Livros de Entradas ou Saídas ou de Inventários dos inúmeros estabelecimentos sediados em



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

Manaus, Porto Alegre e Natal, deveria se dirigir a estes locais para a lavratura do competente auto de infração. Aliás, nestes casos, em obediência literal aos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, deveriam ser lavrados vários autos, ou seja, um para cada estabelecimento mercê dos locais diferenciados( em oposição imediata ao que disserta o artigo 9º do mesmo Processo Administrativo Fiscal -PAF, sem considerar a agressão à lógica). Além de o fiscal atuante ser preventivo (art.9º, § 3º – redação dada pelo art.1º da Lei nº8.748/93), a exemplo do que prescreve o artigo 106 do Código de Processo Civil (portanto não poderia/deveria transferir a outrem de “outras jurisdições” o cometimento desta ação, ou formalizar representação fiscal embasado no artigo 12 do PAF em oposição frontal ao artigo 142, § único do Código Tributário Nacional), a lavratura em ambiência da Secretaria da Receita Federal não majora a exigência e nem mesmo impede a manifestação do contraditório e da ampla defesa do contribuinte. Portanto, não ofende os primados do artigo 59 e não pode premiar a absurda ilação de nulidade processual em antonímia a tudo que fora assentado.

Em face do que fora explanado rejeito, similarmente, esta preliminar de nulidade.

III - Da Decadência do Exercício Financeiro de 1993

A recorrente, às fls. 297 de sua peça recursal (Processo nº 13629.000269/98-56) suscita preliminar de decadência quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e demais tributações decorrentes, sob a alegação, confluída com a sua peça impugnatória, tratar-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação revelado pelo artigo 150 do Código Tributário Nacional, não obstante, em sua defesa, apoiar-se no artigo 173 do CTN.

A matéria está distante de ser pacificada neste Colegiado.

Há prevalência, majoritariamente, do entendimento albergado no artigo 173 e incisos, do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

Não é pacífico, similarmemente, o entendimento dos Tribunais de Justiça acerca do tema:

Nos Acórdãos da 1ª T.STJ, R. Especial nº 58.918-5/RJ de 19.06.95, e R. Especial nº 63.529-2/PR de 07.08.95, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, tem-se que, mesmo na hipótese de lançamento por homologação, distinguir dois momentos:

“1º Se não houver homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento ocorre 5 anos após a ocorrência do fato gerador;

2º já a decadência ocorreria 5 anos depois do primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo de homologar.”

No mesmo sentido, Acórdão da 1ª turma do TRF 3ª R, sob o nº 94.03.059807-7/SP, de 04.03.96.

Estou convencido não remanescerem dúvidas quanto aos conceitos extraídos da dicção dos artigos 142 a 150 da Lei nº 5.172/66 (CTN) que contemplam, em nosso ordenamento jurídico, três espécies de lançamentos fiscais:

- a) - de ofício;
- b) - por declaração; e
- c) - por homologação.

a) DE OFÍCIO, ao abrigo dos artigos 142 e 149 do CTN, respectivamente efetuado por ação direta (externa) ou, no âmbito da repartição (interna), nos casos previstos em Lei, a cargo do fisco, exclusivamente - de forma autônoma, quando estiverem a ele adstrito, unicamente, frise-se, a competência de verificação da concreção da hipótese de incidência, a determinação da matéria imponible, a identificação do pólo passivo da obrigação tributária e o cálculo do montante devido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

b) por declaração, conforme artigo 147 do CTN, quando o contribuinte, obrigado por Lei, presta informações através de fornecimento de dados ao fisco e consoante ente acessório definido em ato normativo;

c) por homologação, (artigo 150 do CTN), quando o contribuinte encarrega-se da implementação de todos os procedimentos descritos em "a" e "b", inclusive antecipando o pagamento das parcelas devidas, quando for o caso, em estrita e fidelíssima obediência aos fenômenos econômico-financeiros assinalados em seus atos negociais.

Como estuário, sendo o ato de lançamento privativo da autoridade administrativa, a terceiros não se transfere, por impeditivo legal. No caso de homologação de lançamento (melhor seria, homologação e lançamento), a administração da Fazenda Nacional reconhecendo a fragilidade quantitativa, tanto de seus recursos humanos quanto de suas receitas orçamentárias, curva-se num estado democrático à outorga legislativa ao sujeito passivo, por Lei Ordinária, a execução de procedimentos que se compõem de um conjunto de informações, através levantamento de dados, apuração de fatos, antecipação de pagamentos de tributos e mesmo aplicação correta da lei ao caso concreto etc., objetivando, por imposição do artigo 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988, cumprir, à sociedade, a satisfação de tais prestações tributárias.

Inexistindo ato legal de hierarquia equivalente ou superior que tenha espancado as exegeses dos artigos 142 e 149 do CTN, deferindo a sua competência a terceiros (o que os tornaria juridicamente irrelevantes e ineficazes), alio-me aos que, com base no parágrafo 1º do artigo 150 do CTN, entendem que, o que está sujeito à homologação não é o lançamento, mas sim os procedimentos conferidos, por lei, ao sujeito passivo, incluindo-se, aí, o pagamento antecipado do tributo. Digo procedimentos, por serem estes eventos obrigatoriamente antecessores à quantificação da prestação impositiva mensal, trimestral ou de outra periodicidade temporal que tenha definição em Lei. Emolduram os comentários os casos de apuração do lucro real mensal de cálculos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

complexos e os de apuração com base no lucro presumido (ganho de capital, renda variável, reconhecimento de lucro inflacionário e outros).

Em defesa do meu voto, trago à colação, trecho da lavra do insigne doutrinador, Dr. Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 4ª Edição, São Paulo - Editora Saraiva, 1991, PP, 281-283):

*“A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificando o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresse, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, este outro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dúvida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito; lançamento e homologação são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.”*

O não menos consagrado tributarista, Dr. Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior, *in* Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário, 9ª ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, ensina ser intento do legislador, na hipótese do artigo 142 do CTN, que o lançamento ocorra “no momento em que a autoridade administrativa homologar o procedimento adotado pelo obrigado, pelo que, enquanto tal homologação não ocorrer, o crédito tributário ficará extinto sob condição resolutória, ou seja, os efeitos desta extinção ficarão na dependência de posterior homologação do lançamento.” O grifo não consta do original.

Por derradeiro, impende registrar acerca do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, o que o Sr. Dr. Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha - Procurador do INSS do Rio de Janeiro assevera:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

*“Sabe-se que condição é o evento futuro e incerto do qual depende a eficácia de um ato jurídico. In casu, a condição resolutória não é a homologação (pois havendo esta, o pagamento efetuado resulta plenamente eficaz), mas a não-homologação do mesmo. Este sim, o evento que implicará a resolução dos efeitos do pagamento antecipado pelo sujeito passivo.*

*Em verdade, o que se está a homologar é o procedimento realizado pelo contribuinte, que culminou no pagamento antecipado, e não o lançamento, uma vez que este somente ocorre por ocasião da própria homologação. Esta poderá dar-se de forma expressa ou tácita.”*

Dirirjo, por outro lado, dos que dão à Declaração de rendimentos, um tratamento meramente de reunião de dados estatísticos, sem qualquer outra importância.

Até mesmo concordaria com tais conclusões, se o sujeito passivo, obediente aos dispositivos de leis e atos normativos que a conceberam, obedecesse, *ipsis litteris*, os seus postulados, preenchendo-a, consoante os seus campos, no que se refere e, a par, nela consignando todos os fatos econômico-financeiros havidos, no lapso temporal determinado, a céu aberto, sem eclipses de informações - sem máculas. Submetendo-a aos controles internos da SRF (malhas Preenchimento, Cadastro, Fazenda, Fonte etc.), não resultasse em exigibilidades fiscais decorrentes (Lançamentos suplementares, SRL e outros) - art. 113, parágrafos 2º e 3º do CTN.

Resulta pois, que, se não há quaisquer irregularidades que denotem insuficiência de recolhimento de imposto ou contribuições sociais, a homologação sob a proteção do seu comando legal afasta a consagração dos artigos 173 e 149, inciso IV - ambos do CTN.

Por outro lado, é improvável que sobre as receitas omitidas (saldo credor de caixa, suprimentos fictícios, majoração de custos etc.), custos indedutíveis, irregularidades no cálculo de depreciação, sem falar nos casos de crime de sonegação fiscal - já excepcionados pela norma legal (art. 150, parágrafo 4º, *in fine*) haja, por parte do sujeito passivo, antecipação de pagamento ou utilização destes valores para a compensação de prejuízos fiscais. Inocorrendo, espontaneamente, tais reconhecimentos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

lançar-se-á, de ofício, unilateralmente (por não ter havido colaboração do sujeito passivo), com base no artigo 142 ou 149 do CTN, o complemento não reconhecido quando do pagamento antecipado a que estava sujeito a fazê-lo, até mesmo por dever constitucional (art. 5º, inciso II). Neste caso, a hipótese decadencial, infere-se, é remetida ao artigo 173 do inciso I do CTN, até mesmo, se quiserem, por exclusão.

A omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada encontra o seu arrimo legal no caput do artigo 149 e seu inciso V, in verbis a seguir reproduzido:

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

*V - quando se comprova omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;"*

Conclui-se, com clareza que, nos casos de lançamento por homologação, só surgirá exigibilidade e exequibilidade por ato do fisco se houver lançamento de ofício. Por outro lado, na homologação, não há constituição do crédito tributário - frise-se, atividade privativa da administração.

O legislador ao estabelecer ao contrário do artigo 150, prazo mais dilatado para a iniciação do termo decadencial, fê-lo por entender, em acorde aos axiomas da legislação tributária, que a administração na colimação de seus objetivos investigatórios com os apanágios de segurança e certeza, há de respeitar os prazos procedimentais e operacionais, consubstanciados nos termos de esclarecimentos e espontaneidade quanto ao recolhimento de tributos federais (20 dias), quebra de sigilo bancário (sem prazo definido), solicitação de informações a terceiros (mínimo de 20 dias), diligências, exames de livros e documentos etc., sem citar as reintimações comumente freqüentes em auditorias fiscais, de improvável previsão determinística temporal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

C O N C L U S ã O:

01 - se obrigado, não houver antecipação do pagamento, infere-se que os procedimentos igualmente, salvo prova em contrário, não foram cristalizados. Não desaparecendo a obrigação correspondente, que subsiste, não há o que se homologar;

02 - o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, não se transferindo a outrem, por impeditivo legal;

03 - a declaração de rendimentos, longe de ser instrumental meramente estatístico é elemento indiciário basilar que instrumentaliza a administração do tributo para, através ação direta e unilateral, promover investigações e concretizar o lançamento fiscal de sua privatividade (Artigo 147 do CTN). Deve ser, em suma, a reunião sistematizada dos procedimentos ofertados à homologação;

04 - na modalidade de lançamento e homologação, havendo-a, expressa ou tácita, esta só servirá para declarar a extinção da relação de que trata o art. 156, inciso VII do CTN, face às prestações antecipadas;

Cumprе assinalar, nesta mesma direção, o artigo 148 da Lei 5.172/66;

05 - inexistência de homologação de lançamento, mas sim lançamento quando da homologação; e

06 - o ato de lançamento de ofício, de comando legal específico, complementa ou, até mesmo excepciona o ato homologatório.

Isto posto, julgo subsistirem eficazes, ainda em nosso ordenamento jurídico, as três hipóteses de lançamento, aplicando-se o seu postulado consoante à materialização das hipóteses assinaladas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

Assente, entendo aplicável, restritivamente, à espécie (lançamento de ofício) o primado do artigo 173, inciso I do CTN, afastando-se, desde já, o prazo decadencial refletido no artigo 150, parágrafo 4º.

De se notar que, até a edição da Lei nº 9.430/96, a empresa, sujeita à estimativa mensal exercia a opção pela forma de apuração do lucro quando da entrega da declaração de rendimentos no exercício financeiro correspondente. Os recolhimentos, com base em estimativa, por não contemplarem todas as operações submetidas à incidência tributária, curvavam-se aos ajustes ao final do ano-base, ou seja, em 31.12. Salvo se a opção manifestada contemplasse o lucro real mensal, hipótese de irrelevância, por inépcia, da declaração de ajuste anual.

A partir do ano-calendário de 1997 as estimativas passaram a refletir, fidedignamente, o montante das operações tributáveis da empresa e, como corolário e por definição legal, nenhum ajuste, na hipótese de opção pelo lucro presumido (manifestação com o pagamento da primeira quota) haveria de ser feito. Nesta hipótese, nada se ajusta, perdendo, destarte, o dia 31.12., a condição de marco temporal para contagem do prazo decadencial. Frise-se que, neste caso, os recolhimentos mensais noticiam o fisco acerca da forma de apuração do lucro eleita pelo contribuinte, de toda a base tributável e conseqüente apuração do *quantum debeatur*, prescindindo as autoridades fiscais de quaisquer elementos adicionais para *checarem* as demonstrações financeiras da contribuinte. Este raciocínio deve se estender, desde a edição da Lei 8.383/91 (art.38) para as empresas que optaram pela forma de apuração do lucro real mensal, repita-se.

No presente caso, a opção com base na Lei nº 7.256/84 confere à empresa, isenção tributária, nos estritos termos da lei. Decorre, portanto, desta faculdade, o não recolhimento com base em estimativas ou apuração do lucro real mensais. Diante deste quadro, não se lhe aplica os comentários imediatamente anteriores assinalados.

Em face do exposto, rejeito esta preliminar de nulidade suscitada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

II - Da Decadência das Contribuições Sociais

É consabido que a base de cálculo da Contribuição ao PIS/Faturamento, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL) - no caso das empresas tributadas pelo lucro presumido, é o faturamento ou a receita bruta. O Supremo Tribunal Federal, quando do Recurso Especial nº 187.436-8, acerca da procedência da cobrança do FINSOCIAL das empresas prestadoras de serviço não fez distinção entre faturamento e receita bruta, concluindo aquela Casa que ambos denotam conceitos equivalentes. Abstraindo-se das razões, mesmo porque não presentes, de sua equípólencia, infere-se, no caso, um traço comum: presença de ingresso de numerário ou crédito de caráter permanente dentro do escopo social (produto das vendas/serviços), com a exclusão do transitório, acidental ou incerto.

Assentes estas considerações primárias, impende-se apreciar a natureza das contribuições sociais em nosso ordenamento jurídico:

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."*

Nesta mesma direção, o Ministro Carlos Veloso 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

social e à materialidade das finanças públicas, de cuja instituição sujeita-se às normas de lei complementar (conforme artigo 149 da CF/88 - parte final).

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

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, está eivada de vício de inconstitucionalidade. Vale dizer, a lei ordinária não tem o condão de substituir a lei complementar.

Dentre os tributos denominados contribuições sociais e sujeitos ao regime homologatório, impõe-se revelar o da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL), restringindo-se, entretanto, tal conceito, quando arrimar-se a sua exigência na receita



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

bruta apurada mensalmente e com roupagens de definitividade. Conforme já se explanou, tal desiderato só se tornou conclusivo, para as empresas sujeitas ao regime presuntivo do lucro, a partir do ano-calendário de 1997.

Em face do exposto, considero que o prazo decadencial para as contribuições ao PIS/Faturamento, Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social e para a Contribuição Social sobre o Lucro líquido relativamente ao ano-calendário de 1992 (exercício financeiro de 1993) operou-se, com todas as luzes, em 31.12. 1998. Como o lançamento fiscal se deu em 13.05.1998, concluo pela improcedência da arguição recursal.

Rejeito, similantemente, esta preliminar suscitada.

DO MÉRITO

ANO-CALENDÁRIO DE 1992:

Conquanto a matéria de fundo (I.R.P.J.) tenha sido provida, registre-se que tal acolhimento se deu por falta de permissivo legal que corroborasse a exigência, de ofício, com base na forma de apuração presuntiva do lucro (ano-calendário de 1992). Conforme manifestação iterativa deste relator, no período em tela restou inquestionavelmente provada a omissão de receitas pela subtração de valores da declaração de rendimentos e pela prática de "calçamento" de notas fiscais - esta constatada a partir do mês de setembro, inclusive, de 1994.

Tais ilícitos retiraram do crivo tributário as contribuições sociais que têm, na receita bruta operacional, a sua base de cálculo independentemente da forma de apuração do tributo denominado I.R.P.J.

Inexistindo contestações particularizadas e autônomas acerca da tributação da contribuição em foco, e subsistindo, pois, a caracterização da infração, subsistem, similantemente, as suas exigências.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13629.000272/98-61  
Acórdão nº : 103-19.905

Em face do exposto, nego provimento ao recurso acerca desta contribuição no ano-calendário inserto na respectiva peça acusatória.

C O N C L U S ã O:

Oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, negar-se provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões - DF, em 25 de fevereiro de 1999

NEICYR DE ALMEIDA.