



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

CLEO/5

Processo nº : 13686.000288/99-51
Recurso nº : 130.841
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX.: 1995
Recorrente : TRANSPORTADORA RIO ARAGUARI LTDA
Recorrida : DRJ/JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 05 DE DEZEMBRO DE 2002
Acórdão nº : 107-06.921

IRPJ - IRRF – DECADÊNCIA – PROCEDÊNCIA – A teor do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, decaí 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.

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.

IRPJ. LIVROS CONTÁBEIS E DOCUMENTOS FISCAIS - INTIMAÇÃO. RECUSA. ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO NA FASE DE JULGAMENTO. ARGÜIÇÃO DE CONDICIONALIDADE. DESCABIMENTO. O arbitramento não é algo que se possa subordinar à matroca da parte que lhe deu causa. A recusa ou a inexistência de livros e documentos impede a auditoria – não o arbitramento do lucro. O acolhimento ulterior do acervo implicará das duas uma: ou se empreende uma celeridade meteórica às operações fiscais e aos julgamentos em suas diversas instâncias, ainda com amparo em legislação complementar que oferte maior elasticidade aos prazos decadenciais em casos de recusa ou embaraço às ações do Fisco; ou se exime de tributos, paradoxalmente, todos aqueles cidadãos que obrarem contra os cânones democráticos que os agasalham e os protegem. *Eis um dualismo e uma antinomia execráveis.*

IRPJ. ARBITRAMENTO. LIVROS OU DOCUMENTOS OBRIGATÓRIOS. FASE DE JULGAMENTO. APRESENTAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. Em face do instituto da decadência, o acolhimento de livros ou documentos obrigatórios na fase de julgamento implicará exoneração do crédito tributário constituído, por arbitramento, sem mais possibilidades temporais de realização de auditoria fiscal regular, com perdas de arrecadação irrecuperáveis, além de aflorar a repudiada injustiça contributiva - fiscal.

IRRF. FALTA DE DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO. LEI EDITADA APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. DECORRÊNCIA DE MEDIDA PROVISÓRIA HAVIDA NO PRÓPRIO ANO-CALENDÁRIO. ANTERIORIDADE. OFENSA. As Medidas Provisórias tacitamente convalidadas pela Lei n.º 9.064/95 citada na peça acusatória, ainda

Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

que reproduzam - não expressamente - textos de leis anteriores, não gozam de eficácia no próprio ano-calendário de sua geração em face dos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade. A peça acusatória ao não suprir a lacuna com a descrição minudente da infração, deixando de elencar todos os atos legais anteriores ao novo texto legal incorporados, acaba por cercear o direito a ampla defesa e ao contraditório assegurados a todos os litigantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTADORA RIO ARAGUARI LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao IRPJ, meses de janeiro a abril de 1994, vencidos os Conselheiros Neicyr de Almeida (Relator) e Francisco de Assis Vaz Guimarães. Pelo voto de qualidade, ACOLHER a preliminar de decadência em relação à CSLL, meses de janeiro a abril de 1994, vencidos os conselheiros Neicyr de Almeida (Relator), Luiz Martins Valero, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz e Francisco de Assis Vaz Guimarães. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para declarar a nulidade do auto de infração do IRRF, por cerceamento do direito de defesa. 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: 14 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

Recurso nº : 130.841
Recorrente : TRANSPORTADORA RIO ARAGUARI LTDA

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

TRANSPORTADORA RIO ARAGUARI LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão unânime proferida pela 2.ª Turma de Julgamento da DRJ/Juiz de Fora/MG., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

a) Auto de Infração do Imposto Renda Pessoa Jurídica

De acordo com as fls. 01 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível decorre de arbitramento dos lucros nos meses-calendário de 1994, tendo em vista que a contribuinte, ao optar pela forma simplificada de apuração do Imposto sobre a Renda, deixou de escriturar o livro caixa, mensalmente, inclusive toda a movimentação de recursos financeiros, notadamente a movimentação bancária, consignando-se, outrossim, que a empresa possui conta corrente bancária ativa nos Bancos Bamerindus e Itaú S/A. Constatou-se, também, que a contribuinte não possui escrituração comercial regular.

Enquadramento legal: arts. 539 e 541 do RIR/94.

b) Imposto de Renda Retido na Fonte. Fls. 19 e seguintes. Art.º 5.º e parágrafo único da Lei n.º 9.064/95.

c) Contribuição Social s/ o Lucro. Fls. 26 e seguintes. Arts. 38 e 39 da Lei n.º 8.541/92; e art. 2.º e seus parágrafos, da Lei n.º 7.689/88.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 24.05.1999, por via postal (AR de fls. 39) apresentou a sua defesa em 23.06.1999, conforme fls. 41/46. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

Assinalando que a empresa tem como atividade o transporte de cargas, atendeu todos os requisitos exigidos pela legislação para fazer jus à opção pelo lucro presumido; que possui toda a documentação comprobatória de suas operações; que possui o livro Caixa e mantém a disposição todos os livros de escrituração fiscal exigidos pela atividade exercida e demais papéis que servem de base para apurar os valores declarados, tanto é que a base de cálculo utilizada para o arbitramento foi a mesma utilizada para apurar o lucro presumido; e não foi detectado nenhum indício que possibilitasse presumir a existência de omissão de receita ou qualquer outro que pudesse ensejar o arbitramento do lucro;

consigna que o auto de infração fere o princípio da legalidade, trazendo, a esse respeito, opiniões e conceitos de autoridades em matéria tributária;

registra que, pelo art. 110 do CTN, as ficções e as presunções que impliquem modificação da competência impositiva são proibidas;

assevera que a analogia não pode ensejar tributação;

argüi que a legislação determina que o dever de prova é do fisco, não bastando tão-somente fazer o lançamento sem o esteio da comprovação e da legalidade;

assenta que é abundante o número de Acórdãos do Conselho de Contribuintes que não acatam o arbitramento do lucro conforme efetuado no presente processo.

IV- A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 367/372, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 501, de 19 de dezembro de 2001, assim sintetizada em suas ementas:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ
Ano-calendário: 1994*

ARBITRAMENTO.HIPÓTESE.

A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá, dentre outras obrigações, escriturar os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês, de forma a refletir toda a movimentação financeira da empresa, em livro Caixa, exceto se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial. Não cumprindo tal obrigação impõe-se o arbitramento de seus lucros.

*Processo Administrativo Fiscal
Ano-calendário: 1994*

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI. ARGÜIÇÃO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO.

A autoridade administrativa não possui competência para apreciar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo do poder público, cabendo tal prerrogativa unicamente ao Poder Judiciário.

*Imposto de Renda Retido na Fonte.
Ano-calendário: 1994*

LANÇAMENTO DECORRENTE. Tratando-se de exigência decorrente de lançamento relativo ao IRPJ, a solução do litígio prende-se ao decidido no lançamento principal.

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

Cientificada, por via postal, em 08 de fevereiro de 2002 (sexta-feira), conforme AR de fls. 376, apresentou o seu feito recursal em 12.03.2002 (volume 02).

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Preliminarmente, argüi a decadência dos meses de janeiro a maio de 1994. Para tanto, arrima-se nos arts. 147 e 150 do CTN e na doutrina e jurisprudência pátrias.

Ofensa ao princípio da legalidade (limitações ao poder de tributar).

No mérito, ataca a decisão recorrida e reproduz as mesmas irresignações vestibulares, ainda que sob ângulos e *verbis* distintos.

Como fato relevante, assevera que o arbitramento perpetrado não se enquadra nas hipóteses permitidas em lei. Afirma que o trabalho fiscal fora relâmpago. Reitera, assentando que o livro caixa do ano-calendário de 1994 fora encaminhado juntamente com a impugnação. Transcreve acórdãos.

Quanto ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, consigna que a fiscalização não pode exigir imposto ocorrido em 1994, com base em legislação superveniente (1995).

Que a multa imposta é sem causa, excessiva e confiscatória.

Por fim, contesta a exigência de juros, registrando que o Decreto nº 22.626/33 é claro ao vedar a prática de usura.

Por fim, pede o cancelamento do auto de infração.

VII – DO DEPÓSITO RECURSAL



Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

Às fls. 429 colaciona relação dos bens e direitos para arrolamento e extrato de bens devidamente acolhido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal (fls. 436).

É o relatório.



VOTO VENCIDO PARCIALMENTE

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

I. DA DECADÊNCIA

Inicialmente assinala a recorrente que o crédito tributário exigido, no que tange aos meses-calendário de janeiro a maio do ano de 1994 fora atingido pela decadência do direito de lançar.

Volvendo-se para as peças integrantes dos autos de infração, constata-se que a ciência do montante exigido do contribuinte ocorrera em 24 de maio de 1999, alcançando os fatos geradores iniciados em janeiro de 1994.

Tenho me mantido fiel ao posicionamento que sempre espousei nesse mister, embora vencido em minha Câmara, de que a decadência por infrações à legislação do imposto sobre a renda acha-se adstrita ao art. 173, inciso I, do CTN.

Por manter o mesmo entendimento, colaciono trabalho de minha lavra acerca da temática posta.

O FALACIOSO EXERCÍCIO DA HOMOLOGAÇÃO E O PRINCÍPIO DECADENCIAL

Ementas. 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, nada pode homologar.

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

 8




pelo contribuinte a partir de uma débil, simplista, desproposita e inservível análise da declaração de rendimentos ou de quaisquer outras ... e, 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.

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 truismo 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. 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, similarmemente, 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 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.

Arguição que se nega provimento.



II. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

É assente que o controle da constitucionalidade no nosso ordenamento jurídico é exclusivamente judicial e, em última instância, notadamente confinada na competência da colenda Corte Suprema, a quem cabe o controle cogente da constitucionalidade das leis em nosso ordenamento jurídico. Tal fato não escapou à acuidade do legislador pátrio ao assentar no CPC, art. 984, esta hipótese muito factível de ocorrência.

Art. 984 - O juiz decidirá todas as questões de direito e também as questões de fato, quando este se achar provado por documento, só remetendo para os meios ordinários as que demandarem alta indagação ou dependerem de outras provas.

Ora, se o próprio judiciário tem a faculdade de remeter às instâncias superiores as proposições de relevantes indagações jurídicas, não será a parte autora que retirará do julgador administrativo igual prerrogativa.

Sobre o não enfrentamento das questões de inconstitucionalidade pela autoridade monocrática, vale citar, "data-venia", as contra - razões de recurso da Douta Procuradora da Fazenda Nacional (PSFN/Santo Angelo/RS), Janice Margarete Ruaro Radaelli, de fls. 949/950, da qual extraio o seguinte trecho:

Efetivamente, o bom direito não labora em favor da pretensão da recorrente, eis que descabe ao agente público perquirir sobre a motivação das políticas legislativas, vedando-se-lhe a interpretação de seus conteúdos ou a adequação destes aos parâmetros que entenda ajustados àqueles estabelecidos na norma de hierarquia superior. A questão da "justiça" ou da "injustiça" dos procedimentos adotados por determinação de lei ou da própria constitucionalidade da norma legal refoge à órbita da Administração, para se inserir na esfera da estrita competência do Poder judiciário. A "Vontade" do Administrador é a "Vontade" da lei. E se a sua ação - que há de decorrer sempre do império legal - no entendimento do cidadão/contribuinte, ferir-lhe direitos cabe a este submeter a sua inconformidade ao Judiciário.

As Autoridades julgadoras, por determinação legal e regulamentar, não de estar adstritas, com fidelidade, aos atos normativos emanados do órgão a que estão, funcionalmente, subordinadas, sob pena de desobediência funcional. Dessa



forma estão obrigadas a aplicar atos legais ou normativos, mantendo eficaz as suas prescrições, de cujo cumprimento a SRF lhe imponha, a teor do art. 77 da Lei n.º 9.430/96, Portaria SRF n.º 3.608/94, em seu item IV, e da Portaria MF n.º 609/99.

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, § único da CF/88). Existente, cumpre, por outro lado, à administração tributária exercitá-la – irrestritamente, conforme os seus postulados.

III. DO ARBITRAMENTO

É iniludível que o livro caixa apresentado instruindo a peça vestibular não guarda a mínima correlação com as cópias dos excertos daquele havido pela fiscalização ainda na fase preparatória do lançamento (fls.33).

Constata-se que o trazido à colação pela então impugnante, às fls. 66/364, além de uma apresentação exemplar por impressão em papel decorrente de *input* formulado por meios magnéticos, contempla, ainda, a movimentação bancária a débito e a crédito da conta caixa, com códigos das contrapartidas da movimentação, de forma individualizada.

Sobre a pretensão de condicionar o arbitramento à outorga do livro caixa ainda sem os documentos que lastreiam a inconfundível escrituração assentada *a posteriori* (aliás, o que não fora prestado até então), indefiro- a. Não há como convalidar ou não os elementos caracterizadamente trazidos aos autos após as conclusões dos trabalhos fiscais, exacerbado pela impossibilidade de o Fisco, por outro lado, exercitar a imprescindível contraprova, em face, basilarmente, da materialização do quinquênio decadencial. Ao contribuinte foram ofertadas todas as chances para apresentação dos elementos instados. Se não o fez, à época, porque vazado em razões que ocultou ao não submetê-los tempestivamente à necessária apreciação crítica do Auditor Fiscal. Aqui vale o seguinte exercício: a recusa, a inexistência ou a



imprestabilidade de livros e documentos impede a auditoria – não o arbitramento do lucro; o acolhimento dos entes até então não-ofertados, em instância julgadora, pode cortar cerca ao arbitramento – mas continua não permitindo o exercício da auditoria em face da decadência. Das duas uma: ou se empreende uma celeridade meteórica às operações fiscais e aos julgamentos em suas diversas instâncias, ainda assim com amparo em legislação complementar que conceda maior elasticidade aos prazos decadenciais em casos de recusa ou embaraços às ações do Fisco; ou se exime de tributos, paradoxalmente, todos aqueles cidadãos que obrarem contra os cânones democráticos que os protegem. Eis um dualismo e antinomia execráveis.

Enfim, ao reverso, assente a postulação recursal, resultará, como corolário, nenhum tributo a esse teor no período em que haja a pré - falada recusa.

A Tabela a seguir, demonstra, de forma resumida, um modelo matemático matricial onde se exhibe a intercessão das variáveis tributárias frente às hipóteses de não se acolher, ou, ao reverso, acatar-se livros e a documentação proposta às Autoridades Julgadoras a destempo. À primeira se cognominou de Hipótese I; a segunda, II. Resta claro que em face do instituto da decadência, o acolhimento de livros ou documentos obrigatórios na fase de julgamento implicará exoneração do crédito tributário constituído, por arbitramento, sem mais possibilidades temporais de realização de auditoria fiscal regular. A intercessão das variáveis, como se demonstra, desaguará em perdas de arrecadação irrecuperáveis, aflorando a repudiada injustiça contributiva-fiscal.

Intimação Fiscal	Arbitramento do Lucro	Realização de Auditoria Contábil-Fiscal	Zona de Intercessão. Hipóteses(I e II) e Ganhos Líquidos
Atendimento: Sim (+) Não (-)	Exigência: Sim (+) Não (-)	Possibilidade: Sim (+) Não (-)	
(-)	(+)	(-)	Hipótese I (+)
(-)	(-)	(-)	Hipótese II (-)

Em julgados anteriores admitiu-se o acolhimento de elementos completos (livros e documentos) quando apresentados na fase vestibular, desde que, similantemente, não tenha sido a motivação do lançamento estereotipada na imprestabilidade da escrituração, como soe acontecer no presente caso.

Item recursal que não merece acolhimento.

III.1. Trabalho Relâmpago

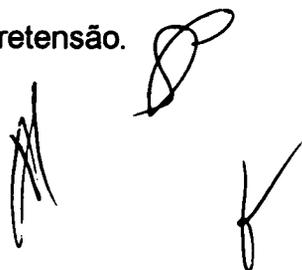
Consigna a recorrente que o trabalho fiscal se cristalizou de forma relâmpaga.

Ora, desde o termo inicial datado de 14.04.1999 até a ciência do lançamento fiscal ocorreram cerca de quarenta dias. Estou convencido que o prazo para apresentação do livro caixa obrigatório e a documentação correspondente se conformam, prudentemente, ao princípio da razoabilidade. Será diminuto, contrário senso, se a empresa não tiver qualquer escrituração crível e necessitar, durante esse prazo, elaborar, *ab initio*, as demonstrações financeiras até então negligenciadas.

Nesse caso, a fiscalização para realizar os seus trabalhos de auditoria se quedaria incólume à matroca temporal da parte que lhe deu causa.

Por certo não há como acolher tal pretensão.

IV. DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE



Efetivamente a Lei n.º 9.064, de 20.06.1995 (DOU de 21.06.1995) decorrente da Medida Provisória n.º 492, de 05.05.94 (DOU de 06.05.94) e reedições, em seu art. 5.º, parágrafo único, apenas reduziu a alíquota do IR-Fonte de 25% (vinte e cinco por cento) para 15% (quinze por cento).

A exigência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, como formulado no auto de infração de fls. 19/25, advém do art. 41, §§ 1.º e 2.º da Lei n.º 8.383/91 e do art. 22, da Lei n.º 8.541/92, matriz legal do art. 733 do RIR/94, onde, naqueles diplomas pontuavam a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), mantidas as demais prescrições ou direção tributária.

Dessarte, assiste razão à recorrente. A Lei n.º 9.064/95, em nenhum momento, reportou-se à convalidação das Medidas Provisórias ou da alteração da alíquota de cujos textos legais provém, como já fora denunciado. Ademais, as Medidas Provisórias antes citadas, em face do princípio da anterioridade, não gozam de eficácia no próprio ano-calendário de sua geração.

A peça acusatória, por outro lado, não supre a lacuna, pois é frágil a descrição da infração decorrente ora em debate.

Em face do cerceamento ao amplo direito de defesa e ao princípio do contraditório garantidos a todos os litigantes no texto constitucional (LV, art. 5.º), impõe-se o acolhimento das irresignações recursais.

Item que se concede provimento.

V. MULTA CONFISCATÓRIA

Sobre a arguição da recorrente de tratar-se a tributação infligência confiscatória, creio, igualmente, incorrer aquela em equívoco interpretativo da Norma Constitucional.

O artigo 150, IV, da Carta Magna proíbe a existência de tributos com caráter confiscatório, não atingindo este comando legal as *penalidades*. Estas têm aplicação excepcional, no caso de infrações à legislação tributária e não são encargos perenes para ter o condão de inviabilizar ou comprometer as existências econômica e financeira da empresa; aqueles, infere-se, juridicamente inconfundíveis com penalidade, como se retira do artigo 3º do CTN – nuclear e fundante do conceito de tributo.

A multa, contrariamente ao entendimento da contribuinte, tem o caráter penitencial e decorre de lei.

O princípio constitucional da imposição penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir a contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.

C O N C L U S Ã O

Oriento o meu voto no sentido de se conceder provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Sala das Sessões - DF, em 05 de Dezembro de 2002.


NEICYR DE ALMEIDA

Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

VOTO VENCEDOR PARCIALMENTE

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 tomar 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”.

Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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:

"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

Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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 visto jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, a Fazenda Nacional deve verificar a atividade do contribuinte, homologando-a dentro do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considerar-se-á, de forma tácita, homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo, portanto, o direito de a Fazenda corrigir ou lançar "ex officio" (via auto de infração) o tributo anteriormente não pago, sendo inaplicável à espécie a regra do art. 173, I, do CTN ou a disciplinada no § 2º do art. 711 do RIR/80, aliás não reproduzida no atual RIR/94.

Paulo de Barros Carvalho, a esse propósito, é claro:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada

Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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 debeat" 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 a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).



Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

....

"...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,

"... 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,

Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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 nexó 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



Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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 inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal", no caso em espécie, ousou dela divergir, especialmente no que se refere à aplicação do artigo 45 da pré-falada Lei nº



Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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:

“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,



Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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).”

Corroboram esse entendimento diversas manifestações do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o que se atesta pela transcrição de trechos de votos da



Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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.

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



Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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 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,

Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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



Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº :107-06.921

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 toma 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 : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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 toma 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 Argüição de Inconstitucionalidade nº 63.912, incidente no Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa é a seguir transcrita:

"Argüição de Inconstitucionalidade. Caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.



Processo nº : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

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 : 13686.000288/99-51
Acórdão nº : 107-06.921

Em face do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL, relativamente aos meses de janeiro e abril de 1994.

Sala das Sessões - DF, em 05 de Dezembro de 2002.

Natanael Martins
Natanael Martins

