



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Comp 4

Processo nº : 13819.002616/97-49  
Recurso nº : 121281 – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO  
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex.: de 1993  
Embargante : FAZENDA NACIONAL  
Embargada : SÉTIMA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE  
CONTRIBUINTES  
Interessado : NAKATA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
Sessão de : 18 de outubro de 2001  
Acórdão nº : 107- 06.449

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS PELA FAZENDA NACIONAL – RE-RATIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO. Não caracterizada a omissão quanto ao exame do art. 45 da Lei 8212/91, matéria embargada, porque não aplicado pela autoridade tributária referido dispositivo, nem fundamentada a decadência prevista neste artigo pela autoridade julgadora de primeira instância em suas razões de decidir. Dúvida quanto a modalidade de lançamento (homologação) da contribuição social sobre o lucro e o prazo decadencial, fundamento para re-ratificação do acórdão.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO/LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - À contribuição social sobre o lucro, aplica-se o lançamento por homologação porque a legislação tributária (Lei 8383/91) atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Opera-se, pois, pelo ato em que a autoridade tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

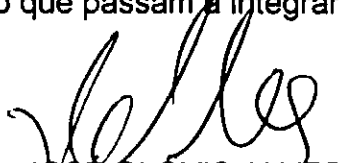
DECADÊNCIA/ CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS -A decadência é instituto próprio da lei complementar de normas gerais. Os prazos de decadência inscritos no Código Tributário Nacional, lei complementar de normas gerais, são aplicáveis por expressa previsão constitucional às contribuições parafiscais (CF, art.146, III, b; art.149).

*Assinado*

Processo nº : 13819.002616/97-49  
Acórdão nº : 107- 06.449

Vistos, relatados e discutidos os presentes embargos opostos pela  
Fazenda Nacional.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de  
Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração e  
re-ratificar o Acórdão 107-06.114 de 09 de novembro de 2000, nos termos do  
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
RELATORA-

FORMALIZADO EM: 29 OUT 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS,  
PAULO ROBERTO CORTEZ, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, LUIZ  
MARTINS VALERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente,  
justificadamente, o Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS

Processo nº : 13819.002616/97-49  
Acórdão nº : 107- 06.449

Embargante: FAZENDA NACIONAL

Embargada : SÉTIMA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

## RELATÓRIO

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração com base no art. 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes contra o Acórdão 107-06.114 proferido por esta Câmara, que deu provimento parcial ao recurso ao entender decaído o direito de constituir o lançamento, em 10/12/97, em relação aos fatos geradores do imposto de renda pessoa jurídica, imposto de renda na fonte e contribuição social sobre o lucro, ocorridos no período de junho a novembro de 1992.

Diz o Procurador:

"Consoante o r. voto condutor do aresto ora embargado, os tributos acima mencionados são recolhidos mediante "lançamento por homologação", e, por tal motivo, o prazo para o seu lançamento *ex officio* seria de cinco anos, contados da ocorrência do seu fato gerador.

Porém, quanto ao lançamento de CSSL, há *data máxima venia*, omissão no r. aresto recorrido, ao não se pronunciar sobre a aplicabilidade, in casu, do disposto no art. 45 da Lei 8.212/91, que, inclusive consoante a jurisprudência deste e. Conselho de Contribuintes (v.g acórdãos 108-05.668, 203-06655), estabelece o prazo decadencial de dez anos para o lançamento das contribuições parafiscais para a seguridade social. O teor do citado dispositivo legal é o seguinte:



Processo nº : 13819.002616/97-49  
Acórdão nº : 107-06.449

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

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

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

O art. 45 da Lei 8212/91, configura disposição especial frente ao art. 73, I do CTN, como se pode perceber com a sua leitura.

Porém tal fato não obsta a aplicação, no presente caso, do art. 45 da Lei 8212/91 vez que o prazo decadencial para o lançamento do tributo devido pelo Embargado, caso fosse regulado pelo Código Tributário Nacional, obedeceria as disposições constantes do seu art. 173, I, que determina ser o termo inicial do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não a data a ocorrência do fato gerador, como estipula o art. 150, 4º do CTN.

De fato, conforme a jurisprudência administrativa, na ausência de recolhimento do tributo não há que se falar em homologação do pagamento, e, dessa forma, o termo inicial da contagem do prazo decadencial não seria mais a ocorrência do fato gerador, mas sim o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído.

O posicionamento acima está reproduzido em inúmeros acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (v.g. Acórdãos CSRF/01-03.103, CSRF/01-02.604, CSRF/01 02.605, CSRF/01-02.771, CSRF/01-02.785, CSRF/01-02.850), e é também acompanhado no âmbito judicial, havendo sido objeto inclusive da súmula 219, editada pelo já extinto Tribunal de Recursos (substituído pelo Superior Tribunal de Justiça).

Processo nº : 13819.002616/97-49  
Acórdão nº : 107- 06.449

Por outro lado, o art. 45 da lei 8.212/91 não está em conflito com o art. 173, I do CTN, pois regula matéria tributária específica, sendo perfeitamente constitucional a coexistência de ambas as normas.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 146, III, "b" reserva à lei complementar competência para estabelecer normas gerais sobre matérias concernentes ao direito tributário, o que significa dizer que o legislador constitucional admitiu a edição de normas específicas sobre determinadas matérias tributárias.

Dessa forma, a lei que regule matérias dispostas no artigo constitucional acima apenas será inconstitucional quando assuma a natureza de norma de caráter geral, fato que configuraria intromissão de competência vedada pela CF/88.

O próprio Código Tributário Nacional prevê, em vários artigos, a edição de normas específicas, a exemplo do seu art. 150, 4º, *verbis*:

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

Este o relatório.



Processo nº : 13819.002616/97-49  
Acórdão nº : 107- 06.449

## VOTO

Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ - Relatora

Convém não deixar de consignar, que a autoridade de primeira instância em suas razões de decidir não trouxe ao processo a questão da aplicabilidade do dispositivo da Lei 8.812/91, art.45, que trata do direito da seguridade social apurar e constituir seus créditos em dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

É que sobre a matéria embargada a autoridade de primeira instância afirmou exclusivamente:

“Em relação à decadência não procede o argumento da contribuinte, pois esta só ocorreria em 1998, ou seja, 5 anos após a entrega da declaração (levada a efeito em 1993). A confirmar este entendimento veja-se o Acórdão 1º CC 102-28.951/94 a seguir transcrito:

“CONTAGEM (TERMO INICIAL) – O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da apresentação da declaração de rendimentos, conforme o disposto no parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional.”



Processo nº : 13819.002616/97-49  
Acórdão nº : 107- 06.449

Numa análise mais detalhada da proposta que fiz ao Presidente desta Câmara, em acolher os embargos opostos, vejo não ter sido caracterizada a omissão em relação ao art. 45 da Lei 8212/91, porque não aplicado pela autoridade lançadora, nem levantada de ofício a decadência prevista neste artigo pela autoridade julgadora de primeira instância. No entanto, dúvida pode haver quanto a modalidade de lançamento (homologação) da contribuição social sobre o lucro e o prazo decadencial.

A decadência é instituto próprio da lei complementar de normas gerais. Os prazos de decadência inscritos no Código Tributário Nacional, lei complementar de normas gerais, são aplicáveis por expressa previsão constitucional às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149).

À contribuição social sobre o lucro, aplica-se o lançamento por homologação porque a legislação tributária (Lei 8383/91) atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Opera-se, pois, pelo ato em que a autoridade tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Como afirmei no voto ora embargado, o que se homologa é a atividade:

“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 o homologa.”

A jurisprudência deste Conselho, após a Lei 8383/91, é de que o lançamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro se dá por homologação e o início do prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador.

Processo nº : 13819.002616/97-49  
Acórdão nº : 107- 06.449

Na lição do Ministro Carlos Velloso a divisão tripartite do tributo nas espécies impostos, taxa e contribuição não autoriza a afirmativa no sentido de que estas últimas, sob a denominação parafiscais, teriam sistema fiscal autônomo. As contribuições, como espécie tributária, estão sujeitas às regras tributárias inscritas na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Afirma ainda: "O ministro Sebastião Reis, do TFR, mestre de Direito Tributário, também sustenta a divisão tripartite dos tributos nas espécies imposto, taxa e contribuição às regras do regime tributário. Confira-se, por exemplo, os EAC 41.126-MG, de que foi o Ministro Sebastião Reis relator, cuja ementa do acórdão contém lição que vale transcrever:

"Previdenciário – Execução – Prescrição- Contribuições previdenciárias.

Sob o império da Emenda Constitucional 1/69, art. 21, I, as contribuições, os interesses, da previdência social, passaram a integrar o sistema tributário nacional expressamente; de outro lado, a melhor doutrina brasileira é no sentido de que, a partir do Decreto-lei 26/66, que introduziu o art. 217 ao Código Tributário Nacional, as contribuições – espécie unitária do gênero tributo – passaram a integrar a Lei 5.172/66, incluindo-se no seu tratamento, como se vê do amplo estudo de Rubens Gomes de Souza sobre a matéria(RDP 17/306; RDA 112/43; BALEEIRO Aliomar. Direito tributário brasileiro p.640)."

Outrossim é doutrina hoje generalizada a divisão tripartite do tributo nas espécies imposto, taxa e contribuição, todas subdivisíveis em subespécies, compreendidas nas últimas, ao lado da contribuição de melhoria, outras modalidades, entre as quais a contribuição previdenciária; de outra parte, a existência autônoma da parafiscalidade preconizada por Morselli é repelida, praticamente, por toda a doutrina autorizada, inserindo-se a mesma em uma das espécies tributárias comentadas.

Processo nº : 13819.002616/97-49  
Acórdão nº : 107- 06.449

O perfil técnico – doutrinário da contribuição previdenciária se insere no conceito unitário de contribuições, espécie do gênero tributo, e à luz do direito positivo brasileiro, a partir do Decreto-lei 27/66, que introduziu no Código Tributário Nacional o art. 217 , a modalidade “Contribuições” ali referida, em que se inclui a contribuição previdenciária, incorporou-se ao sistema do codificado, sendo irrecusável a sua subsunção do conceito técnico legal do art. 3º da Lei 5.172/66, princípio que veio a ser sancionado no art. 21, 1º , I da Emenda Constitucional 1/69; saliente-se, ainda, que descabe qualificar a contribuição previdenciária como simples decorrência da intervenção do Estado na ordem econômica, no regime da Emenda aludida, de um lado, pela sua inserção no capítulo do sistema tributário, de outro, porque a previdência social é hoje em quase todos os países um serviço público, e, no Brasil, resulta de um compromisso constitucional com trabalhadores erigível, assim, em serviço essencial do Estado. “

Examinando a questão das contribuições no sistema tributário da Constituição de 1988, o Ministro Carlos Velloso no voto que proferiu no Recurso Extraordinário 148.754-2- Rio de Janeiro, em que se discutiu a constitucionalidade do Decreto-lei 2.445, de 29/6/88, modificado pelo Decreto – lei 2.449, de 21/7/88, que alterou a legislação do PIS e do PASEP (Tribunal Pleno, em 30/03/93 ), reafirma seus fundamentos:

“Sustento, na linha do entendimento de Rubens Gomes de Sousa, que “a contribuição é um gênero de tributo suscetível de subdivisão em várias espécies. E isso em face do que dispõem (genericamente) a Constituição Federal no art. 21 2º, I, e (especificamente ) a mesma Constituição Federal nos arts. 163, parágrafo único, 165, XVI e 166, 1º, e o CTN no art. 217, I a V”(SOUSA, Rubens Gomes de Natureza tributária da contribuição do FGTS. RDA, 112/27; RDP, 17/305. Assim, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição.

*[Handwritten signature]*

Processo nº : 13819.002616/97-49  
Acórdão nº : 107-06.449

É certo que, relativamente, às contribuições sociais, a contribuição previdenciária, v.g., alguns autores, como Geraldo Ataliba, classificam-na ou como imposto (contribuição do empregador), ou como taxa (a contribuição do empregado), presente a divisão dos tributos em vinculados e não vinculados (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: RT, 1973, p.193; Sistema const. trib. brasileiro, 1968, p.184 et seq. GRECO, Marco Aurélio. A chamada contribuição previdenciária, caráter tributário... RDP 19/385)...

A conclusão a que chegam esses autores, com base na divisão dos tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, e que se verifica mediante a análise da hipótese de incidência, está embasada em dados científicos. Entretanto, acho que, diante do direito positivo brasileiro, as contribuições, que são tributos, podem e devem ser classificadas ou como contribuição, ou como contribuições especiais ou parafiscais, observada, todavia, a lição de Ataliba:

"A designação contribuição parafiscal não retira a um tributo seu caráter tributário, benefício de pessoa pública ou como finalidade de utilidade pública "é tributo e se submete ao regime tributário..."(ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência tributária. Op. Cit., p.201)."

(...)

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art.146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar porque não são impostos, não há a exigência no sentido que os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art.146,III,a). 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 expressas previsão constitucional às contribuições parafiscais(CF,art.146,III,b;art.149)."

Processo nº : 13819.002616/97-49  
Acórdão nº : 107- 06.449

Assim, tendo o lançamento do crédito tributário compreendido fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos, contado o termo inicial a partir do fato gerador, ou seja, junho a novembro de 1992, e tendo determinado a Lei 8383/91 o regime de bases mensais para o imposto de renda e contribuição social sobre o lucro com o dever de antecipar o imposto (lançamento por homologação), certo é que o período anteriormente citado foi alcançado pelo instituto da decadência.

Por todas estas razões, voto no sentido de acolher os embargos de declaração para re-ratificar o Acórdão 107-06.114 de 09 de novembro de 2000, quanto a dúvida do prazo decadencial aplicável a contribuição social sobre o lucro.

Sala das Sessões, 18 de outubro de 2001

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ