



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA**

**Processo n°** 19515.004971/2003-16  
**Recurso n°** 154.885 Voluntário  
**Matéria** IRPJ e OUTROS - EX.: 1999  
**Acórdão n°** 105-17.029  
**Sessão de** 29 de maio de 2008  
**Recorrente** PADROEIRA COMÉRCIO DE PAPEL LTDA.  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**Exercício: 1999**

**Ementa:** NULIDADE - Não se identificando vícios capazes de decretar a sua nulidade, o lançamento deve ser mantido.

**PRESUNÇÃO LEGAL - ÔNUS DA PROVA** - A luz das disposições contidas no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a simples constatação de depósitos ou créditos em contas correntes bancárias, para as quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprove as correspondentes origens, gera a presunção de que tais valores decorreram de receitas omitidas. Tratando-se, assim, de presunção legal, o ônus probante passa a ser do sujeito passivo. Cabe a ele, portanto, apresentar documentos hábeis e idôneos capazes de elidir a pretensão da autoridade fiscal.

**SIGILO BANCÁRIO** - O ordenamento jurídico vigente autoriza à Administração Tributária, observados os requisitos legais que disciplinam a matéria (Lei Complementar nº 105, de 2001, e Decreto nº 3.724, também de 2001), acessar e usar as informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras.

**DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO** - Nos tributos submetidos ao denominado lançamento por homologação, expirado o prazo previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, sem que a Administração Tributária se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Tratando-se de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido no ano-calendário de 1998, não há falar em impossibilidade de lançamento antes da entrega da declaração em razão da faculdade dada pela lei para a mudança do regime de tributação, vez que, em conformidade com a mesma lei, a

D

*[Assinatura]*

*[Assinatura]*

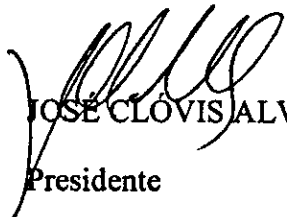
mudança de opção em questão somente era admitida antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.

**INCONSTITUCIONALIDADES** - À autoridade administrativa cumpre, no exercício da atividade de lançamento, o fiel cumprimento da lei. Exorbita à competência das autoridades julgadoras a apreciação acerca de suposta inconstitucionalidade ou ilegalidade de ato integrante do ordenamento jurídico vigente a época da ocorrência dos fatos.

**JUROS SELIC** - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao IRPJ cujos fatos geradores ocorreram até setembro de 1998. Por maioria de votos, ACOLHER a decadência em relação às contribuições sociais CSLL em relação aos fatos geradores ocorridos até setembro de 1998 e PIS COFINS até novembro de 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães (Relator) e Marcos Mello de Mello em relação a todas as contribuições sociais e Waldir Veiga Rocha em relação à CSLL e COFINS. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo Henrique M. de Oliveira

  
JOSE CLOVIS ALVES  
Presidente

  
LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA  
Redator Designado

Formalizado em: 14 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: IRINEU BIANCHI, ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

## Relatório

PADROEIRA COMÉRCIO DE PAPEL LTDA., já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a Decisão nº 8.970, de 02 de março de 2006, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, que manteve integralmente o lançamento do IRPJ e Reflexos, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata a lide das exigências de IRPJ e Reflexos (Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), referentes ao ano-calendário de 1998, formalizadas em decorrência da constatação de falta de contabilização de depósitos bancários.

Em conformidade com o Termo de Constatação (fls. 551 a 554), foram apurados os seguintes fatos:

1. o contribuinte declarou o imposto de renda correspondente ao ano-calendário de 1998 com base no Lucro Presumido, mantendo escrituração contábil por partidas mensais, sem, no entanto, possuir os livros auxiliares para registro individualizado relativamente às contas com operações numerosas;

2. as vendas mensais foram contabilizadas a débito na conta Duplicatas a Receber, código 11214-3, e a crédito da conta Vendas a Prazo, código 61102-6, não havendo registros para vendas a vista;

3. os registros contábeis pelos recebimentos de duplicatas foram realizados mediante créditos na conta Duplicatas a Receber e débitos nas contas Caixa, Bancos c/ Movimento e Devoluções, tendo sido contabilizadas as operações bancárias realizadas com os bancos Bamerindus, Noroeste, Santander e Bank Boston (demonstrativo às fls. 552 e 553);

4. foram ainda constatadas movimentações financeiras não contabilizadas, nas contas correntes nºs 7.740-2 e 6666-4, mantidas na agência nº 1.911-9, do Banco Bradesco, conforme extrato de fls. 05 a 495 (totais mensais relacionados às fls. 553);

5. o contribuinte não comprovou a origem desses recursos não contabilizados, embora devidamente intimado pelo Termo de Intimação lavrado em 05 de dezembro de 2003 (fls. 531/548).

Inconformada, a autuada apresentou impugnação aos feitos fiscais, fls. 592/626, argumentando, em síntese, o seguinte:

- que um dos requisitos indispensáveis à eficácia do ato administrativo de lançamento seria a correta capitulação legal infringida, bem como sua perfeita adequação aos fatos descritos, sem o que ficaria o sujeito passivo impedido de exercer o amplo direito de defesa, assegurado pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, incisos XXXIV, alínea "a", e LV;



- que, à luz do disposto no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, concluir-se-ia que a capitulação legal adotada pela autoridade lançadora não seria clara, precisa e nem tampouco os fatos por ela apurados se adequariam à hipótese legal invocada;

- que a receita bruta não teria sido calculada pela autoridade fiscal tal como definida no artigo 31 da Lei nº 8.981/1995, mas foi presumida a partir da sua movimentação financeira, sendo a autoridade fiscalizadora absolutamente omissa no que se referia ao enquadramento legal que embasou tal procedimento;

- que nem todos os valores constantes nos extratos bancários se referiam a receita da empresa, sem contar que parte dos valores lançados pela autoridade fiscal já se encontravam devidamente contabilizados;

- que deveria ser reconhecida a nulidade do auto de infração, consistente no incorreto enquadramento legal da apuração da receita bruta, bem como na omissão no que tange à base legal que ensejou a quebra de seu sigilo bancário e à base legal utilizada a fim de se apurar a receita bruta da empresa, pelo somatório das quantias depositadas em conta corrente;

- que a movimentação financeira não poderia ser utilizada como fonte segura para apuração da receita bruta, não correspondendo essa a todas as entradas registradas em extratos bancários;

- que, em obediência ao princípio da estrita legalidade e da tipicidade, não caberia ao agente fiscal lançar tributos com base em movimentações bancárias, sem que estas fossem exaustivamente confrontadas com os registros contábeis da empresa;

- que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes corroboraria esse entendimento, pela inadmissibilidade de utilização da movimentação financeira para fins de lançamento do tributo;

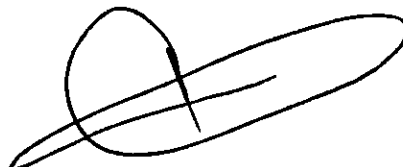
- que não poderia prevalecer uma autuação com base em presunções e suposições;

- que, diante da prova inequívoca da duplicidade do lançamento das notas fiscais contabilizadas no período de 1998, deveria ser reconhecida a nulidade do auto de infração, a fim de que fossem excluídos os valores já contabilizados;

- que teria havido quebra de seu sigilo bancário sem autorização judicial, o que caracterizaria violação ao disposto no artigo 5º, inciso X, da Constituição Federal;

- que, assim, os extratos bancários juntados aos autos não poderiam ser considerados meio de prova lícito;

- que, além de não constar do auto de infração o fundamento legal que serviu de respaldo para a quebra do sigilo bancário, o que por si só acarretaria a nulidade do auto, a lei aplicável ao caso veda que o Fisco utilize as informações sigilosas prestadas, para fins de constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311/1996;



- que, na data em que efetuado o lançamento, já havia decorrido o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, estabelecido no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

- que a decadência do lançamento do IRPJ acarretaria, por sua vez, a decadência dos demais tributos lançados (reflexos), tais como PIS, COFINS e CSLL;

- que mereceria reforma o auto de infração para excluir os valores já contabilizados, conforme comprovado nas notas fiscais entregues à autoridade fiscalizadora (protestou pela juntada de planilha com a reconstituição do lançamento, de forma a excluir os valores já contabilizados);

- que, em conformidade com o disposto no artigo 146 da Constituição Federal, o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, seria inconstitucional, por não ser a lei ordinária o veículo normativo adequado e nem previsto constitucionalmente para dispor sobre normas gerais em matéria tributária;

- que a instituição de multa de 75% sobre os valores lançados configuraria confisco e ofensa aos direitos constitucionais dos contribuintes, conforme estabelece o artigo 150, inciso IV, da Carta Magna;

- que a correção monetária, os juros de mora e a taxa SELIC já se prestariam a manter o valor do crédito apurado até o seu recolhimento, sendo a multa em valor elevado representativa de um acréscimo indevido;

- que, de acordo com a Lei nº 9.298/1996, a multa de mora decorrente do inadimplemento de obrigações deve ser de apenas 2% do valor devido, devendo ainda ser declarada insubsistente a aplicação de multa à razão de 20%;

- que seria inadmissível a aplicação de juros sobre o valor do débito acrescido da atualização monetária, evitando-se a criação de novos encargos ou o agravamento dos já existentes, sem lei que o autorize;

- que a aplicação da taxa SELIC para correção do débito afrontaria diversos princípios constitucionais tributários, dentre eles o da legalidade, da isonomia e da segurança jurídica;

Protestou, ao final, pela juntada posterior de documentos e pela apresentação de razões aditivas ao alegado na impugnação.

A 3ª Turma da DRJ em São Paulo, São Paulo, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, decidiu, através do Acórdão nº 8.970, de 02 de março de 2006, pela procedência dos lançamentos, conforme ementa que ora transcrevemos.

*PRELIMINAR. NULIDADE. Uma vez que a lavratura do auto de infração foi efetuada por autoridade competente, e presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária, não se acolhe a preliminar suscitada.*

*DECADÊNCIA. LUCRO PRESUMIDO. Os recolhimentos efetuados com base no lucro presumido, no curso do ano-calendário de 1998, não extinguem o crédito, na data em que efetuados, nos moldes*



*estabelecidos no artigo 150, § 1º, do Código Tributário Nacional, uma vez que a legislação admitia a mudança de opção quanto à forma de tributação até a entrega da declaração de rendimentos. Nessa situação, o prazo de que dispõe o Fisco para realizar o lançamento é estabelecido no artigo 173, inciso I, do CTN.*

*DECADÊNCIA. CSLL, PIS E COFINS. O direito de a Administração constituir o crédito tributário relativo às contribuições sociais decai em dez anos, segundo dispõe o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991.*

*OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. Não compete à autoridade administrativa a apreciação das questões de constitucionalidade e legalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.*

*DECORRÊNCIA. A decisão relativa ao lançamento de IRPJ se aplica, no que couber, às exigências de CSLL, PIS e COFINS, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e seus decorrentes.*

Inconformada, a empresa apresentou o recurso de folhas 729/812, por meio do qual renova as razões trazidas em sede de impugnação, as quais podem assim ser resumidas:

- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DA SUPOSTA FALTA DE ENQUADRAMENTO LEGAL E DA UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO ERRÔNEA – Relativamente a esse item, a recorrente alega, em apertada síntese, o seguinte: que, a teor dos dispositivos legais invocados, constata-se que a capitulação legal adotada pela autoridade lançadora não é clara, precisa e nem tampouco, os fatos por ela apurados, se coadunam à hipótese legal invocada; que os procedimentos levados a efeito para lançar o tributo não encontram respaldo legal nos dispositivos legais mencionados no auto de infração; que a apuração da receita supostamente omitida não fora realizada nos termos do art. 42, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, pois os créditos não foram analisados de forma individualizada; que no arbitramento efetuado com base em depósito bancário não basta a simples presunção legal de que os depósitos constituem renda tributável, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos; que, ao tempo do fato gerador, vigia a Lei nº 4.595, de 1964, cujo artigo 38, nos parágrafos 1º a 7º, admite a quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial; que mostra-se destituído de fundamento legal o argumento de que o art. 144, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, autoriza a aplicação da legislação posterior à ocorrência do fato gerador que instituiu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ao lançamento do crédito tributário, visto que este dispositivo refere-se a prerrogativas meramente instrumentais; que a quebra de sigilo bancário é medida excepcional que depende da presença de relevantes motivos; que a própria Lei Complementar nº 105, de 2001, autoriza a quebra do sigilo pelo

Poder Judiciário, ou ainda pelas autoridades administrativas fazendárias, nas hipóteses em que presente manifesto interesse público (cita o parágrafo 3º do art. 3º da referida lei).

2. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DA EXISTÊNCIA DE VALORES JÁ CONTABILIZADOS – argumenta a Recorrente que não se pode lançar valores já contabilizados.

3. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR – sustenta que o entendimento adotado pelo relator do acórdão recorrido, quanto à decadência, é equivocado, resultando claro que, no caso vertente, aplica-se a regra insculpida no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

4. PRAZO DECADENCIAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ADMINISTRADAS PELA SRF – Argumenta a Recorrente que o entendimento adotado pelo prolator da decisão sob comento é totalmente destituído de embasamento legal que o justifique, contrariando a doutrina, a jurisprudência sedimentada sobre a matéria e os princípios de direito (transcreve manifestações do Poder Judiciário acerca da natureza das referidas contribuições); que, sendo as contribuições sociais inquestionavelmente de natureza tributária, estão sujeitas, para efeito de decadência, ao prazo quinquenal de cinco anos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional; que, ao atribuir eficácia aos disposto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, o relator da decisão recorrida insiste em adotar entendimento inegavelmente equivocado, em face da inquestionável inconstitucionalidade do referido dispositivo legal; que a aplicação do disposto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, à CSSL, contraria o critério disposto no art. 33 da mesma lei (transcreve manifestação do Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que as disposições do art. 45 em referência só são aplicáveis às contribuições previdenciárias, cuja competência para a constituição era do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS; transcreve, ainda, manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais acerca do prazo decadencial aplicável às contribuições sociais).

5. IMPROCEDÊNCIA DO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO – Nesse item a recorrente renova os argumentos no sentido de que os documentos utilizados pela fiscalização (extratos bancários) não serviriam como base segura para apuração da sua receita bruta.

6. TRIBUTAÇÃO REFLEXA – Registra a recorrente que, de forma geral, o que restar decidido no processo principal, relativamente à matéria constante do lançamento principal, aplicar-se-á à exigência formalizada por via reflexa.

7. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE 75% - Afirma a Recorrente que, por força do art. 146 da Carta Constitucional, o disposto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é inconstitucional por não ser a lei ordinária o veículo normativo adequado e nem previsto constitucionalmente para dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Adita ainda que a multa não poderia incidir sobre valores contabilizados e submetidos à tributação.

8. PROIBIÇÃO DO CONFISCO – Alega a Recorrente que a aplicação da multa de 75% caracteriza nítido confisco e uma ofensa aos direitos constitucionais de todos os contribuintes.

9. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE CORREÇÃO MONETÁRIA – Afirma a Recorrente que é totalmente inadmissível a aplicação dos juros

sobre o valor do débito acrescido de atualização monetária. Alega que o correto seria computar juros somente sobre o valor originário do débito.

10. INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC – Argumenta a Recorrente que a aplicação da taxa selic para correção do débito afronta diversos princípios constitucionais tributários, dentre eles o da legalidade, da isonomia e da segurança jurídica.

É o Relatório

### Voto Vencido

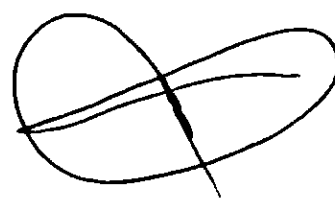
Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço ao apelo.

Trata o processo das exigências de IRPJ e reflexos, referentes ao ano-calendário de 1998, formalizadas em decorrência da imputação de omissão de receitas, caracterizada pela existência de depósitos bancários não contabilizados cujas respectivas origens não foram comprovadas.

Inconformada com a decisão prolatada em primeiro grau, a empresa trouxe, em sede de recurso voluntário, argumentos, os quais passaremos a apreciar.

1. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DA SUPOSTA FALTA DE ENQUADRAMENTO LEGAL E DA UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO ERRÔNEA – Relativamente a esse item, a recorrente alega, em apertada síntese, o seguinte: que, a teor dos dispositivos legais invocados, constata-se que a capitulação legal adotada pela autoridade lançadora não é clara, precisa e nem tampouco, os fatos por ela apurados, se coadunam à hipótese legal invocada; que os procedimentos levados a efeito para lançar o tributo não encontram respaldo legal nos dispositivos legais mencionados no auto de infração; que a apuração da receita supostamente omitida não fora realizada nos termos do art. 42, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, pois os créditos não foram analisados de forma individualizada; que no arbitramento efetuado com base em depósito bancário não basta a simples presunção legal de que os depósitos constituem renda tributável, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos; que, ao tempo do fato gerador, vigia a Lei nº 4.595, de 1964, cujo artigo 38, nos parágrafos 1º a 7º, admite a quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial; que mostra-se destituído de fundamento legal o argumento de que o art. 144, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, autoriza a aplicação da legislação posterior à ocorrência do fato gerador que instituiu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ao lançamento do crédito tributário, visto que este dispositivo refere-se a prerrogativas meramente instrumentais; que a quebra de sigilo bancário é medida excepcional que depende da presença de relevantes motivos; que a própria Lei Complementar nº 105, de 2001, autoriza a quebra do sigilo pelo Poder Judiciário, ou ainda pelas autoridades administrativas fazendárias, nas hipóteses em que presente manifesto interesse público (cita o parágrafo 3º do art. 3º da referida lei).



De início, devemos esclarecer que não se detecta, no âmbito da descrição dos fatos e do enquadramento legal consignado nas peças acusatórias, as impropriedades levantadas pela recorrente. Como bem afirmou a autoridade julgadora de primeiro grau, o Termo de Verificação Fiscal de fls. 551/554 descreve, em detalhes, os fatos apurados e os autos de infração lavrados apresentam, adequadamente, os fundamentos legais das infrações imputadas à empresa.

Alega a empresa que os procedimentos levados a efeito para lançamento não encontram respaldo nos dispositivos legais mencionados no auto de infração, contudo, em relação a isso, nada oferece para sustentar tal afirmação.

No que diz respeito ao argumento de que a apuração da receita não foi realizada nos termos da Lei nº 9.430, de 1996 e de que a apuração da base tributável, nesse caso, dependeria da comprovação da utilização dos valores depositados como renda consumida, equivoca-se a recorrente. Em primeiro lugar, releva notar que, mais uma vez, a recorrente traz alegação desprovida de elementos que possibilitem dar sustentação ao que afirma. Nesse sentido, argumenta que a apuração feita pela autoridade fiscal não atendeu ao disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, entretanto, não traz aos autos demonstração convincente das supostas impropriedades cometidas pela Fiscalização. Em segundo, deve ser esclarecido que o argumento de que a simples constatação de depósito bancário sem comprovação de origem não serviria, por si só, de base para lançamento de tributo, não encontra, hoje, respaldo na legislação que rege a matéria. Com efeito, a partir da edição da Lei nº 9.430, de 1996, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regulamente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos, caracterizam-se omissão de receita. Trata-se, como se vê, de presunção de lei, de natureza relativa, cujo ônus probante recai sobre o sujeito passivo. Os argumentos, assim como a jurisprudência referenciada pela recorrente, dizem respeito à situação existente antes da vigência do diploma legal em comento (Lei nº 9.430, de 1996).

Não assiste razão à recorrente, também, quando afirma que o acesso às informações bancárias por parte da administração tributária dependeria de autorização judicial e que, ao presente caso, não seriam aplicáveis, as disposições do parágrafo primeiro do art. 144 do Código Tributário Nacional. Com efeito, não há que se falar em ilicitude na apuração do tributo com base em extratos bancários fornecidos por instituição financeira em atendimento à requisição específica, que atendeu aos mandamentos legais pertinentes, pois se trata, apenas, da utilização de novo meio de fiscalização. O que se depreende do art. 144 referenciado é que a irretroatividade prevista no seu *caput* é atinente aos aspectos materiais do lançamento, não alcançando as normas de caráter meramente procedimentais, *ex vi* do disposto no parágrafo único guarnecido. Note-se, ainda, que os atos praticados pela Fiscalização no sentido de acessar à movimentação bancária da recorrente, encontram-se expressamente autorizados pelo artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, sendo, portanto, equivocado o entendimento de que as autoridades fiscais somente poderiam ter acesso à movimentação bancária dos contribuintes com base em autorização judicial. Esclareça-se, por relevante, que o citado art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, que, estabelecendo requisitos a serem observados pela autoridade fiscal, resguarda o sigilo das informações recepcionadas. A recorrente faz referência ao art. 3º da Lei Complementar nº 105, mas esquece-se de trazer a lume as disposições do art. 6º do mesmo diploma legal.

**2. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DA EXISTÊNCIA DE VALORES JÁ CONTABILIZADOS** – argumenta a Recorrente que não se pode lançar valores já contabilizados.

Equivoca-se a Recorrente. Os lançamentos ora guerreados tiveram por suporte contas-correntes bancárias não contabilizadas, conforme descrição contida nas fls. 553/554 do Termo de Verificação Fiscal.

No item 4 do Termo acima referenciado, restou consignado, verbis:

...

*4. Além dos recebimentos por bancos acima relacionados, que estão registrados nos assentamentos contábeis do contribuinte, também foram constatadas movimentações financeiras não contabilizadas, nas contas correntes nº 7.740-2 e 6.666-4, mantidas na agência nº 1.911-9 do Banco Bradesco, conforme extrato em anexo, cujos valores mensais depositados, registrados a crédito das respectivas contas, relacionamos a seguir:*

...

Os valores relacionados, a que faz referência a autoridade fiscal, são exatamente os que serviram de base para promover os lançamentos.

Esclareça-se que, apesar de intimada (Termo de Intimação – fls. 531), a contribuinte não apresentou os documentos que poderiam levar a identificação dos fatos relacionados com essa movimentação financeira.

**3. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR** – sustenta que o entendimento adotado pelo relator do acórdão recorrido, quanto à decadência, é equivocado, resultando claro que, no caso vertente, aplica-se a regra insculpida no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

No que diz respeito ao imposto de renda pessoa jurídica, os argumentos da Recorrente no que tange à decadência devem ser recepcionados.

No presente caso, estamos tratando de fatos geradores ocorridos no primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres do ano de 1998, cujo lançamento se efetivou em 23 de dezembro de 2003, data em que, considerado o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, não era mais possível constituir créditos tributários relativos a fatos ocorridos em 31 de março, 30 de junho e 30 de setembro de 1998.

Com efeito, resta pacificado neste Colegiado que, tratando-se de imposto submetido ao denominado lançamento por homologação, a regra de decadência é a estampada no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Rejeito, assim, a tese expendida no voto condutor da decisão de primeiro grau no sentido de que, por se tratar de tributação com base no lucro presumido, em que a legislação de regência admitia a mudança de opção até a entrega da declaração de rendimentos, dever-se-ia aplicar, para fins de decadência, a regra insculpida no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Sustenta a autoridade *a quo* que, nessa situação, havendo a possibilidade de opção pelo lucro real, não poderia ser adotada qualquer medida de fiscalização enquanto não expirado o prazo para a entrega da declaração, sob pena de, com isso, prejudicar o direito à opção a ser exercido ou não pelo sujeito passivo.

Penso diferente. Com efeito, considerado o mesmo diploma legal que serviu de suporte para o decidido em primeiro grau (Lei nº 9.430, de 1996), pode-se concluir que, a partir do ano-calendário de 1997:

a) o imposto de renda das pessoas jurídicas, determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, passa a ter períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário;

b) a opção pela tributação com base no lucro presumido deve ser aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário;

c) a opção pela tributação na sistemática do lucro presumido passa a ser manifestada por meio do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

Não obstante o disposto em "b", a lei não vedou a mudança de opção, vez que expressamente disciplinou o assunto (parágrafo terceiro do art. 26). Contudo, estabeleceu que, uma vez alterada a opção, passando a pessoa jurídica a ser tributada com base no lucro real, esta ficaria sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a eventual diferença de imposto paga a menor.

Observe-se, ainda, que, consoante o disposto no parágrafo quarto do art. 26 em referência, a mudança de opção em questão somente era admitida<sup>1</sup> quando formalizada até a entrega da declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.

Nesse diapasão, não merece guarida a argumentação da Turma Julgadora de que, havendo a possibilidade de opção pelo lucro real, não poderia ser adotada qualquer medida de fiscalização enquanto não expirado o prazo para a entrega da declaração.

A meu ver, a hipótese aventada pela autoridade de primeiro grau, qual seja, deslocamento do termo inicial de decadência para a regra estampada no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, só poderia ser aceita na situação em que inexistisse opção no transcurso do ano-base de apuração do imposto.

4. PRAZO DECADENCIAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ADMINISTRADAS PELA SRF – Argumenta a Recorrente que o entendimento adotado pelo prolator da decisão sob comento é totalmente destituído de embasamento legal que o justifique, contrariando a doutrina, a jurisprudência sedimentada sobre a matéria e os princípios de direito (transcreve manifestações do Poder Judiciário acerca da natureza das referidas contribuições); que, sendo as contribuições sociais inquestionavelmente de natureza tributária, estão sujeitas, para efeito de decadência, ao prazo quinquenal de cinco anos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional; que, ao atribuir eficácia aos disposto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, o

<sup>1</sup> A partir de 1º de janeiro de 1999 a opção pela apuração do imposto de renda com base no lucro presumido passou a ser irrevogável para o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13º, § 1º).

relator da decisão recorrida insiste em adotar entendimento inegavelmente equivocado, em face da inquestionável inconstitucionalidade do referido dispositivo legal; que a aplicação do disposto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, à CSLL, contraria o critério disposto no art. 33 da mesma lei (transcreve manifestação do Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que as disposições do art. 45 em referência só são aplicáveis às contribuições previdenciárias, cuja competência para a constituição era do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS; transcreve, ainda, manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais acerca do prazo decadencial aplicável às contribuições sociais).

Na mesma linha do decidido em primeiro grau, no que diz respeito às contribuições sociais lançadas como reflexo do imposto de renda pessoa jurídica, entendo que, *ex vi* do disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, o prazo decadencial seria de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento. Diante disto, considerando que o fato gerador mais antigo data de 31 de março de 1998, a luz dessa regra o lançamento poderia ter sido efetuado até 31 de dezembro de 2008.

Hoje, encontra-se pacificado na esfera administrativa o entendimento de que os tributos e contribuições objeto deste processo se submetem ao denominado lançamento por homologação disciplinado pelo art. 150 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

*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.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 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.*

Contudo, deve ser observado que o próprio artigo 150 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que o prazo para homologação é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, atua firmando norma geral que deve ser aplicada na ausência de comando específico acerca da matéria.

Nesse sentido, está estabelecido no parágrafo quarto do artigo em referência que a regra de cinco anos é aplicada caso a lei não fixe prazo para a homologação. Pois bem, a lei foi editada, em 1991, e estabeleceu que, tratando-se de contribuições que se destinam a custear a seguridade social, o direito para apurar e constituir os créditos respectivos extingue-se após

dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada (art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991).

É de se concluir, portanto, que, a luz do que aqui foi dito, seja no âmbito do próprio Código Tributário Nacional, seja em decorrência da aplicação da Lei nº 8.212, de 1991, no que diz respeito às contribuições sociais, o lançamento relativo aos fatos geradores compreendidos no ano-calendário de 1998 foi promovido dentro do prazo autorizado para tal.

**5. IMPROCEDÊNCIA DO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO –** Nesse item a recorrente renova os argumentos no sentido de que os documentos utilizados pela fiscalização (extratos bancários) não serviriam como base segura para apuração da sua receita bruta. **TRIBUTAÇÃO REFLEXA –** Registra a recorrente que, de forma geral, o que restar decidido no processo principal, relativamente à matéria constante do lançamento principal, aplicar-se-á à exigência formalizada por via reflexa.

Entendo que os argumentos trazidos pela Recorrente nesse item já tenham sido devidamente espancados, vez que, como já se demonstrou, os lançamentos ora questionados foram efetivados com base e presunção expressamente prevista em lei, não havendo que se falar, portanto, em ausência de base segura para apuração da receita bruta.

**7. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE 75% -** Afirma a Recorrente que, por força do art. 146 da Carta Constitucional, o disposto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é inconstitucional por não ser a lei ordinária o veículo normativo adequado e nem previsto constitucionalmente para dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Adita ainda que a multa não poderia incidir sobre valores contabilizados e submetidos à tributação. **PROIBIÇÃO DO CONFISCO –** Alega a Recorrente que a aplicação da multa de 75% caracteriza nítido confisco e uma ofensa aos direitos constitucionais de todos os contribuintes.

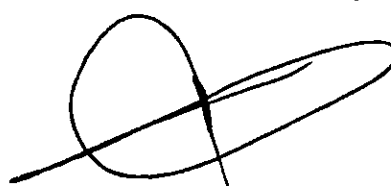
Tais questionamentos fogem, por completo, a esfera de decisão das autoridades julgadoras administrativas. Nesse sentido, sedimentou-se o entendimento de que o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a eventual inconstitucionalidade de lei tributária.

**9. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE CORREÇÃO MONETÁRIA –** Afirma a Recorrente que é totalmente inadmissível a aplicação dos juros sobre o valor do débito acrescido de atualização monetária. Alega que o correto seria computar juros somente sobre o valor originário do débito.

Quanto a esse aspecto, como adequadamente apreciado pela autoridade de primeiro grau, inexistente, nos autos, aplicação de correção monetária, visto que tal instituto foi, em termos tributários, extinto em 1995.

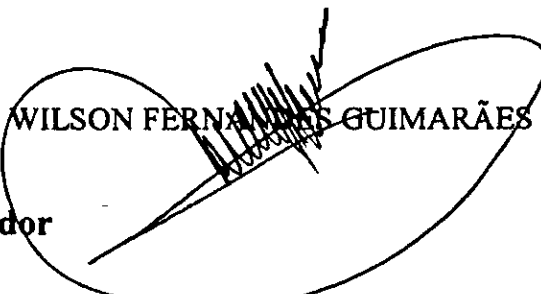
**10. INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC –** Argumenta a Recorrente que a aplicação da taxa selic para correção do débito afronta diversos princípios constitucionais tributários, dentre eles o da legalidade, da isonomia e da segurança jurídica.

No que tange à taxa de juros Selic, é importante ressaltar, a matéria já foi objeto de apreciação pelo Pleno do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo sido objeto da súmula nº 04, que assim dispõe, *verbis*:



A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

Assim, somos pelo conhecimento do recurso para, rejeitando as preliminares argüidas, no mérito, dar-lhe provimento parcial para exonerar o crédito tributário relativo ao imposto de renda pessoa jurídica incidente sobre os fatos geradores ocorridos em 31 de março, 30 de junho e 30 de setembro, todos de 1998.

  
WILSON FERNANDES GUIMARÃES

**Voto Vencedor**

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Redator Designado

“Data vênia” do entendimento manifestado pelo nobre relator designado por sorteio, ousou divergir quanto à conclusão sobre a questão preliminar levantada, relativamente ao prazo decadencial a ser considerado no caso das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no caso sob exame a CSLL, a COFINS e o PIS.

De plano o nobre relator invoca o conteúdo jurídico inserto no artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, para concluir no sentido de que o prazo decadencial a ser aplicado, na hipótese de exigência das contribuições sociais, é de 10 (dez) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia o lançamento ter sido efetuado.

Sendo certo que as contribuições sociais são de natureza tributária, não restam dúvidas de que estão elas submetidas, para os efeitos da decadência, ao prazo quinquenal estabelecido pelo Código Tributário Nacional - CTN, (Lei nº 5.172/1966), com aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação.

A jurisprudência emanada do Poder Judiciário, notadamente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, é firme no sentido de não pode a Lei Ordinária estabelecer prazo de decadência, atribuição reservada a Lei Complementar, como faz certo o excerto do voto do Ministro José Delgado, proferido no julgamento do - ERESP nº 202.203/MG:

“A Lei Complementar em vigor, de nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - trata da matéria relativa à decadência e prescrição, sujeitando-se as contribuições para-fiscais aos lapsos temporais que menciona não há como se admitir a possibilidade de ser alterada por uma lei ordinária, como é o caso da Lei nº 8.630/80.”

O entendimento assente neste Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes está retratado em inúmeros Arestos, dentre os quais colecionamos estes cujas ementas estão transcritas:





*Acórdão nº 101-93576, de 22/08/2001:*

*"PRELIMINAR. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE IRPJ E CSLL. A partir de 1º de janeiro de 1992, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido passaram a ser devidos mensalmente e na medida em que os lucros eram apurados e, portanto, os referidos tributos passaram a ser lançados na modalidade de lançamento por homologação conforme jurisprudência uniformizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e, por via de consequência, a contagem do prazo decadencial passou a ter início no mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador."*

*Acórdão nº 01-93.117, de 20/09/2001:*

*"DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A partir da edição da Lei nr. 8.383/91, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas tributadas com base no lucro real passou a ser apurado e pago mensalmente, pacificando o entendimento tratar-se de lançamento por homologação, assim entendido aquele que a legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade fiscal, razão pela qual a regra a ser seguida na contagem do prazo decadencial é a estabelecida no artigo 150, parágrafo 4o., do Código Tributário Nacional, que é de 5 cinco anos, a contar da data da ocorrência do fato gerador. Da mesma forma, os lançamentos das contribuições sociais que, por se revestirem de natureza tributária, sujeitam-se às regras instituídas por lei complementar (CTN), por expressa previsão constitucional (artigos 146, III, "b" e 149 da C.F.)."*

*(Acórdão nº 101-95.605 , de 2006:*

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

*(...)."*



A Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais não diverge deste Colegiado na apreciação dessa matéria, tendo confirmado em reiteradas manifestações que não é aplicável o disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, às contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, como pode ser constatado através das ementas.

*"CSLL. LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN, COM RESPALDO NO ARTIGO 146, III, 'b', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que se amolda à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável à hipótese dos autos o artigo 45, da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido assegura a aplicação do § 4º, do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, inciso III, 'b', da Constituição Federal." (Acórdão nº -SRF/01-04.945, de 13/04/2004, Relator Conselheiro José Carlos Passuello)*

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

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – IRPJ E CSLL – O imposto de renda pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente*



*efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no § 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN)" -(Acórdão nº CSRF/01-04.247, de 15/10/2002, Relatora Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho)*

No voto condutor do Acórdão nº 101-95.271, o nobre Conselheiro relator deixou consignado:

*"No que se refere, exclusivamente, à matéria em litígio, objeto do Recurso Voluntário, verifica-se que desde a fase processual que antecedeu a decisão de primeiro grau, sustenta a autuada a decadência, tanto do IRRF incidente sobre diversas parcelas no ano de 1997, arroladas no item 11.4 do TERMO DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E DE CONSTATAÇÃO, como da CSLL exigida em decorrência das parcelas submetidas à incidência do IRPJ.*

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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



tinha a recolher. O não recolhimento é uma manifestação de vontade, tanto quanto o recolhimento.

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

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

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

*Acentue-se que não se alteraram as conseqüências previstas em lei, pelo fato de o lançamento ex officio ser decorrência de não ter o sujeito passivo ou terceiro apresentado os elementos previsto nos art. 147 do CTN; ou ser ele conseqüência de inexatidão ou omissão, por parte do sujeito passivo, nos casos previstos no art. 150 do mesmo diploma.*

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



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

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

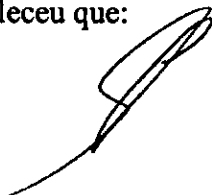
.....  
*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”*

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

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

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

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



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

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

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

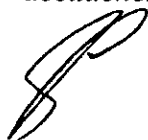
*b) a segunda, é a de que a vingar essa tese, a norma não teria aplicação, exatamente nos casos para os quais ela teria sido estabelecida, qual seja: abreviar os prazos decadenciais nos tributos em que a lei impõe todos os ônus ao sujeito passivo, dado ser certo que, se ela somente fosse aplicável nos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

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

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

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

*Ressalte-se que também não seria de boa hermenêutica, nos casos em que a lei estabelece o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sem expressa determinação legal: (a) por um lado, manter a exigência de todos os ônus fixados em lei (atualização monetária, juros moratórios etc.), como se lançamento ex officio não tivesse ocorrido, e; (b) por outro, negar a contagem do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN,*



*deslocando esse termo inicial para os prazos indicados no art. 173 do mesmo diploma. Tudo respeitadas as mesmas condições, isto é, sem expressa determinação legal.*

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

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

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

*Esse entendimento está hoje consolidado em decisões, assim ementadas:*

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

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

*IRF - TRIBUTOS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - FATO GERADOR - DECADÊNCIA - Nos tributos que comportam lançamento por homologação, a Fazenda Nacional decai do direito de constituir o crédito tributário*

*quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento "ex officio" formalizado após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado." (Acórdão nº - CSRF/01-04.260, de 02/12/2002, Relator Maria Goretti de Bulhões Carvalho)*

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

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

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

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

*Assim, no âmbito do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal com competência legislativa para regular a matéria decadencial, traz expressamente o momento em que, após a ocorrência, no mundo fático, do fato gerador dos tributos e o nascimento da obrigação tributária, a Fazenda Pública não mais poderá exercer o seu dever-poder de formalizar a exigência do crédito tributário, fulminando o próprio direito substantivo, como ocorre no presente caso, pois o IRPJ, IRF e a CSLL, são tributos sujeito ao lançamento por homologação, decaindo a fazenda do*

*direito de proceder a qualquer nova formalização de exigência deste tributo, após decorridos cinco (5) anos do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.*

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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



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

*I - receitas da União;*

*II - receitas das contribuições sociais;*

*III - receitas de outras fontes.*

*Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:*

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

*b) as dos empregadores domésticos;*

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

*d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;*

*e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.*

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

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

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

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



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

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

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

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

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

*§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.*

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

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

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

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

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

*a) o próprio caput, no início da proposição jurídica (no sujeito da oração ou, mais especificamente, no adjunto adnominal do núcleo do sujeito) diz o que se extingue após dez anos: o direito “da Seguridade Social”; o direito da União (Secretaria da Receita Federal) não se extingue nesse prazo, eis que deste não cogitou o dispositivo;*

*b) o § 1.º, por sua vez, cuida das contribuições sobre o exercício da atividade remunerada (que são contribuições arrecadadas diretamente pela Seguridade, e não pela Receita Federal);*

*c) o § 2.º trata dessas mesmas contribuições, com base em salários-de-contribuição dos segurados (matéria estranha à COFINS, à contribuição social sobre o lucro líquido e ao PIS);*

*d) o § 3.º se refere a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, portanto receitas arrecadadas pela Seguridade Social;*

*e) o § 4.º, por sua vez, não cuida de outra coisa senão das contribuições já referidas em parágrafos anteriores, ou seja, contribuições arrecadadas pela Seguridade;*

*f) o § 5.º cuida de um regime muito próprio das contribuições que o INSS arrecada, ou seja, da decadência do contribuinte para obter restituição junto àquele órgão (INSS e não SRF);*

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

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

*Tudo bem visto e examinado, tem-se de concluir que, embora as contribuições sociais arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal sejam também contribuições para a seguridade social, na sua destinação, e portanto devam ser “repassadas” ao orçamento respectivo, elas não se confundem com as contribuições*



*arrecadadas pelo INSS ou pela Secretaria da Receita Previdenciária a que alude a MP n.º 222, de 2004. Não se trata aqui de reviver a discussão acerca de se tratar de imposto e não de contribuição social. Trata-se de examinar como a lei discriminou as duas espécies de contribuição, e, ao lado de disposições comuns, deu tratamento jurídico próprio segundo o ente arrecadador.*

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

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

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

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

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

*Se, ao invés de partir do exame das contribuições previdenciárias, iniciar-se a comparação a partir das contribuições arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal para a Seguridade Social, a*



*interpretação é a mesma: o legislador não quis estender para além daquelas (as previdenciárias e outros créditos tributários constituídos pela Seguridade Social).*

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

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

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

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

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

*Como bem acentua LUCIANO AMARO, a decadência, pelo fato de o CTN considerar que o crédito só nasce com o lançamento (“que implica a perda do direito de lançar”) não é “causa da extinção do crédito tributário, ou seja, de algo que ainda não teria nascido e que, com a decadência ficaria proibido de nascer”, sendo por isso causa de exclusão do crédito tributário (Direito Tributário Brasileiro, Editora Saraiva, 1997, p.379). Ora, como norma que dispõe sobre decadência, portanto causa de exclusão do crédito tributário, o art. 45 da Lei n.º 8.212/91 merece interpretação literal.*



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

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

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

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

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

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

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

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

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

*A tese defendida pela recorrente, "data vênia", não pode prosperar, vez que peca por considerar que o fato gerador da obrigação tributária, no caso do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e, de consequência, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por*



*entendê-lo "dinâmico", ocorreria a cada instante em que os recebimentos sejam suficientemente aptos a comporem o lucro líquido.*

*Tanto a jurisprudência quanto a doutrina são uníssonas ao afirmar que o fato gerador do Imposto de Renda é de natureza continuada e complexo, alcançando todo o período de apuração legalmente estabelecido.*

*O professor Hugo de Brito Machado, em sua recente obra "COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL", Atlas, São Paulo, 2003, vol. I, pág. 441, nos ensina:*

*"Grande parte da doutrina tem considerado o Imposto de Renda como tributo cujo fato gerador é complexo e contínuo. Ocorre durante todo o denominado período-base, ou ano calendário. Começa a acontecer no dia primeiro de janeiro e termina no dia 31 de dezembro de cada ano.*

*Outros autores consideram incorreta essa classificação e sustentam que o fato gerador do Imposto de Renda ocorre somente no dia 31 de dezembro de cada ano, momento em que se completam os elementos formadores do acréscimo patrimonial que o consubstancia.*

*Entendemos que o fato gerador do Imposto de Renda efetivamente é um fato complexo e contínuo. Ele começa no primeiro e termina do último instante do ano civil."*

*Roque Antônio Carrazza, na obra "IMPOSTO SOBRE A RENDA (Perfil constitucional e temas específicos), Malheiros Editora, São Paulo, 2005, págs. 117/118, leciona:*

## *"2. A Periodicidade do IR*

*(...).*

*Neste imposto o aspecto temporal da hipótese de incidência ganha uma importância transcendental. De fato, é um tributo que só nasce após haver transcorrido um determinado lapso de tempo. Se, neste período, for constatada a existência de saldo positivo, surgirá a obrigação tributária – e, com ela, o dever de recolher uma dada quantia de dinheiro aos cofres públicos. Já, se neste mesmo período, o saldo for negativo, não haverá tributo a pagar e, se for o caso, o contribuinte ainda terá direito à devolução do que tiver recolhido a maior, no sistema de fonte.*



*O que estamos querendo significar é que não basta a obtenção de determinados rendimentos, por parte do sujeito passivo, para que possa ser validamente compelido a recolher o IR. É preciso que tais rendimentos surjam ao longo de um determinado período de tempo. A razão disso é clara: uma renda auferida no início do período de apuração pode ser completamente absorvida por um gasto dedutível suportado ao cabo deste mesmo período.*

*Em suma, o imposto nasce quando, transcorrido um certo lapso de tempo, precisamente apontado na lei tributária, apura-se a existência de rendimentos. Só depois de determinada cronologicamente a renda obtida será possível apurar a base de cálculo da exação. (...)."*

*Resta evidenciado, portanto, que o fato gerador da obrigação tributária, independentemente da corrente a que se venha filiar, só ocorre quando completado o período eleito pelo ordenamento jurídico como "período de apuração", que no caso do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, é trimestral."*

Portanto, deve ser acolhida a preliminar de decadência levantada pelo sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, já que o fato imponible ocorreu, para o PIS e a COFINS, nos últimos dias dos meses de janeiro a novembro do ano de 1998, e para a CSLL, nos últimos dias dos primeiro, segundo e terceiro trimestres daquele mesmo ano, enquanto que o Ato Administrativo de Lançamento só se concretizou no dia 23 de dezembro de 2003.

Sala das Sessões, em 29 de maio de 2008.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

