



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 14 novembro de 1986

ACORDÃO Nº -CSRF/01-0.687

Recurso nº - RP/103-0.058

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrid - TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ATLÂNTIDA S/A - BALNEÁRIOS

I.R.P.J. - DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Nacional proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar decai após 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo, ainda que desta não conste tributo a pagar, mas tão-somente im posto a ser restituído.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF) 14 de fevereiro de 1986

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JACINTO DE MEDEIROS CALMON, RAUL PIMENTEL, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, ANTONIO DA SILVA CABRAL, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausentes justificadamente os Conselheiros MARINHO MENDES DOMENICI e JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/012.430/82-87

RECURSO Nº: RP/103-0.058

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.687

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ATLÂNTIDA S/A - BALNEÁRIOS

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 4º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº-MF-434, de 03/05/79, recorre a Fazenda Nacional pelo seu Representante junto à Colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes - conforme petição de fls. 158/162, datada de 01/04/86 - da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 29/01/86, e consubstanciada no Acórdão nº - 103-07.213 (fls. 149/156), da qual teve vista oficial em sessão de 20/03/86.

A decisão recorrida - na parte que é impugnada pela Procuradoria da Fazenda Nacional é a única favorável ao sujeito passivo - está assim ementada e fundamentada, in verbis:

"I.R.P.J - DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Nacional proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar decai após 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo, ainda que desta não conste tributo a pagar, mas tão-somente imposto a ser restituído."

Acórdão nº-CSRF/01-0.687

A autoridade julgadora monocrática, em decisão de cuja ciência foi dada ao sujeito passivo em 19.10.84, assim se manifestou:

"No entanto, assume importância para o deslinde da questão, e até ratifica a conclusão da efetiva inexistência dos móveis e utensílios cuja glosa de correção especial foi promovida, a realização de baixa desses bens por obsolescência após o registro da correção monetária especial. Afirma a impugnante que os bens que restaram registrados após a constituição de empresa subsidiária e do processo de cisão, já não mais existiam de fato ou não tinham valor econômico, por se referir a bens da atividade hoteleira, existentes aqua se trinta anos. Ora, a obsolescência, tratando-se de móveis e utensílios, normalmente ocorre que (dez) anos de uso (pelo menos estariam totalmente depreciados nesse período), donde se conclui que a baixa correspondente, atendidos os princípios e convenções contábeis geralmente aceitos, deveria ter sido registrada muito tempo antes da elaboração da correção especial do ativo. Logo, perfeita a conclusão dos autuantes (fls. 91-verso) de que essa baixa, efetuada em 31.12.78, mesmo que com efeito retroativo ao balanço de abertura em 1978, confirma a valorização indevida dos móveis e utensílios ali mencionados. Ou seja, foram reavaliado bens apenas existentes em virtude de grave erro contábil, relativo à falta de baixa em época própria, muito anterior àquela em que, como informa a empresa: "resolveu expurgá-los do ativo, regularizando sua situação contábil" (como se inexistissem regras contábeis a serem observadas). Com relação à pretensa confusão dos autuantes sobre a correção de hotel e outros bens imóveis já baixados anteriormente e inclusão da conta Hidráulica na correção especial, constata-se: a) pela evolução dos valores que compunham o ativo imobilizado da empresa, no período de 1958 a 1963 (fls. 57 a 72), a impossibilidade de se reconhecer os valores integrantes da relação de fls. 105, no mesmo período, como pertencentes àquele imobilizado, a título de imóveis ou outro qualquer; b) que o hotel, baixado em 30.11.70, não entrou na correção especial, como consideraram os autuantes, e que o expurgo de valores, desde o primeiro ano considerado, deveria ter sido promovido com base na relação de fls. 105



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

(já solicitada no momento de verificação fiscal - fls. 08), conforme confirmam os valores calculados para os anos seguintes (1960, 1962 e 1963).

Dessa forma, a base de cálculo relativa a imóveis seria superior à constante no termo de verificação de fls. 91-v/92, por se relacionar diretamente com os valores a que se refere a folha 08, nos anos considerados (1958, 1960 e 1962)."

Duas são, pois, situações colocadas no argumento retro transcrito:

- a) uma, correspondente a "móveis e utensílios", em que os fundamentos trazidos com a decisão apenas complementaram aqueles na peça básica, sem, contudo, alterar-lhe a essência;
- b) outra, relacionada com "Imóveis", cuja fundamentação jurídica foi modificada com a decisão da autoridade a quo, ocorrendo no vo lançamento tributário.

Vale dizer, ocorreu a mudança da natureza jurídica do lançamento apenas quanto à matéria relacionada com a conta "Imóveis".

Assim, somente sobre essa parte deve ser acatada a hipótese de decadência do direito de lançar.

Consta dos autos que o lançamento primitivo ocorreu em 22.6.79, enquanto que o novo lançamento foi concretizado no dia 19.10.84. Ou seja, o lançamento foi efetivado quando já decorridos mais de 5 (cinco) anos, contados do lançamento primitivo. O fato de inexistir imposto a pagar face à entrega da declaração de rendimentos, não impede que o lançamento venha a ocorrer. Ainda mais se da notificação constava imposto a ser restituído ao sujeito passivo.

Confirmando jurisprudência emanada deste Conselho, acolho a preliminar levantada pela recorrente, para declarar decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário sobre a parcela de Cr\$ 2.668.884."

Contra essa parte da decisão é que o Procurador junto a Câmara recorrida interpôs o recurso, sustentando que:



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

.....

"7. Com a lavratura do auto de infração, consoma-se o lançamento do crédito tributário. Mera explicitação dele ou aperfeiçoamento não induzem in_ovação.

8. De outra parte, o auto de infração foi lavrado em 13.09.82 (fls. 1 v.), de sorte que não há falar até aí em decadência. A impugnação e os procedimentos com que se estabeleceu o contraditório são fatos já tratados nas esferas administrativa e judicial, sendo desta última os julgados aqui apresentados como PARADIGMAS:

"Não ocorre decadência quando a Fazenda Pública exerce OPPORTUNO TEMPORE o seu direito de constituir o crédito tributário; a exigência fica suspensa no período de sua discussão administrativa, não cabendo cogitar-se de decadência (Ap. Mand. Seg. 94529/SP-TFR, 6a. Turma, apud RIR PARA 1984, ED. RESENHA TRIBUTÁRIA, nota nº 1367 ao art. 711).

"Durante o debate na órbita administrativa, o crédito tem sua exigibilidade suspensa, não se cogitando de prescrição, incabível também arguir decadência se o auto de infração foi lavrado em tempo." (Ap. Cível 66530/TFR, 5a. Turma, ibidem ob. cit.).

9. Assim, é irrelevante o fato de a decisão na área da Delegacia da Receita, após a instauração do contraditório, ter sido comunicada em 17.10.84.

10. Ademais, o caso não é de I.R. na fonte, ou de ICM ou de IPI, de sorte que quanto à decadência a equação jurídica está no art. 711 do RIR/80, que tem por matriz legal a seguinte regra do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL:

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

II -

11. Ora, a lei não fixa prazo para a autoridade fiscal homologar o auto-lançamento, pelo que, no



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

caso, entregue a declaração em 22.06.79 tem-se como certo que o prazo decadencial se iniciou em 01.01.80, não sendo de impressionar aquela ciência, à Recorrida, em 17.10.84, porque, mesmo no caso vertente, o prazo decadencial somente se expiraria em 31.10.84.

IV

A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

12. De outra parte, está à toda evidência a simulação e a fraude da Recorrida, posto que embutiu na correção monetária a reavaliação do ativo e, como se tanto não lhe bastasse corrigiu monetariamente bem inexistente, razão também de incidir no caso o transcrito art. 173 do CTN, consagrado pelos seguintes julgados administrativos:

"Os termos iniciais previstos no artigo e parágrafo 1º aplicam-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando ocorrer dolo, fraude ou simulação (Ac. CSRF/01-0.174/81)

"Constituído o crédito tributário, pelo lançamento, dentro do quinquênio, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há que falar em decadência (Ac. 1º CC 101-73.768/82).

"AUTO DE INFRAÇÃO - Uma vez que a exigência do crédito tributário é formalizada também em auto de infração, não há que se falar em decadência, se este foi lavrado antes do prazo de 5 anos de que trata este artigo." (Ac. 1º CC 105-0.014/83).

V

REQUERIMENTO

13. Por fim, face as justas e ponderosas razões aqui expendidas, a FAZENDA NACIONAL pede e espera que essa colenda Câmara Superior, em provimento ao presente apelo, reforme a decisão ora recorrida, para restabelecer na íntegra a ação fiscal."

O ilustre Presidente do Colegiado recorrido, re



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

conhecendo a tempestividade do recurso, deu-lhe seguimento (fls. 163).

Em contra-razões, a autuada ao manifestar-se sobre a parte objeto de recurso por parte da Fazenda Nacional, declara:

"O RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

Aproveita a oportunidade a recorrente - para manifestar-se sobre o recurso em tela.

I

A MATÉRIA QUESTIONADA

Não foi feliz, venia concessa, o ilustre Dr. Procurador da Fazenda Nacional quanto a matéria em epígrafe, - relativamente ao item "IMÓVEIS".

Na verdade, a v. decisão do 1º grau, é - AB SOLUTAMENTE CONTRADITÓRIA em relação ao mencionado item.

Assim, depois de reconhecer a IMPROCEDÊNCIA DO LEVANTAMENTO realizado pelos srs. autuantes,

INCOMPREENSIVEL E - CONTRADITÓRIAMENTE, conclue pela manutenção da autuação, proclamando:

"O total, baixado em 30.11.70, NÃO ENTROU-NA CORREÇÃO ESPECIAL, como consideraram os autuantes,

e que "o expurgo de valores ... deverá ter sido promovido com base na relação de fls. 105."

No entretanto, essa mesma v. decisão declara a "impossibilidade de se reconhecer os valores integrantes da relação de fls. 105 ... como pertencentes àquele imobilizado."

Ante tais manifestações absolutamente contraditórias, implicando no próprio cerceamento da defesa da recorrente, nesse particular, nunca poderia ter admitido tal fato como válido, devendo, nesta circunstância, considerar-se como correta, perfeita, a correção feita pela recorrente, que não causou qualquer prejuízo ao Fisco.

Ante isso, no próprio mérito esse pretendo crédito tributário sobre a correção monetária de imóveis é absolutamente improcedente.



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

II

A v. DECISÃO RECORRIDA E A LEI E A JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL.

A v. decisão recorrida, ao contrário do que alega a Fazenda Nacional, está de pleno acordo com o § 1º, do art. 711, do RIR/80, que dispõe:

"O direito a que se refere este artigo, extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto - 5 anos -

contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela NOTIFICAÇÃO, ao sujeito passivo,

de qualquer medida preparatória, indispensável ao lançamento (Lei nº-5.172/66, art. 173, § único).

Ante a realidade fática dos autos e aplicando a lei, bem proclamou a v. decisão recorrida:

"Consta dos autos que o lançamento primitivo ocorreu em 22.6.79,

enquanto o NOVO LANÇAMENTO foi concretizado no dia 19.10.84, ou seja, o lançamento foi efetivado QUANDO JÁ DE CORRIDOS MAIS DE 5 (CINCO) - ANOS, CONTADOS DO LANÇAMENTO PRIMITIVO. O fato de inexistir imposto a pagar face à entrega da declaração de rendimentos, não impede que o lançamento venha a ocorrer. Ainda mais se da NOTIFICAÇÃO constava imposto a ser restituído.

CONFIRMANDO JURISPRUDÊNCIA EMANADA DESTES CONSELHO, ACOELHO A PRELIMINAR - levantada pela recorrente, para declarar DECADENTE o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário sobre a parcela..." (fls. 155).

Ademais, o S.T.F. tem maior amplitude na proclamação da DECADÊNCIA (doc. nº 5).

Destarte, a v. decisão recorrida não contraria a lei, nem a jurisprudência judicial, mas, está de acordo com ambas, como bem proclamou aquela.

A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

A jurisprudência do Egrégio 1º Conselho de



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

Contribuintes está de pleno acordo com a v. sentença recorrida, como ela própria salienta.

Ademais, outras Câmaras do mesmo Egrégio Conselho, também, seguem a orientação da v. decisão em recurso, como salientamos à fls. 3/4 desta petição.

Não é de esquecer-se que, in casu, houve um novo lançamento, do qual só foi notificada a recorrente depois de cinco anos.

Dai, também, neste caso, proclamar-se, administrativamente, a decadência do direito de lançar da Fazenda Pública (doc. nº 6)."

É o relatório.



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Como se verifica do Relatório, a questão a ser elucida consiste em saber-se se, na hipótese em que o contribuinte — pessoa jurídica — apresenta a sua declaração de rendimentos sem imposto a recolher, o prazo decadencial contar-se-ia a partir da data da entrega dessa declaração ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, em face do disposto nos arts. 173, inciso I, e seu parágrafo único, 145, inciso III, e 149, incisos IV e VIII, ambos do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.772, de 25.10.66, e Ato Complementar nº 36, de 13/03/67, art. 7º, e ainda do disposto no art. 29 da Lei nº 2.862, de 04/09/56, consolidada no art. 711, § 2º, do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, baixado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80, in verbis:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

.....

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

.....

Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:



Acórdão nº-CSRF/01-0.687.....

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

.....

Art. 149 - O lançamento é efetivado e re-
visto de ofício pela autoridade
de administrativa nos seguintes
casos:

.....

IV - quando se comprove falsidade,
erro ou omissão quanto a qual
quer elemento definido na legislação
tributária como sendo
de declaração obrigatória.

.....

VIII - quando deva ser apreciado fato
não conhecido ou não prova
do por ocasião do lançamento
anterior.

REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Art. 711 - O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5 (cinco) anos, contados.

.....

§ 2º - A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo."

O art. 138 e seu parágrafo 1º do Projeto do Código Tributário Nacional, encaminhado ao Congresso Nacional com a Exposição de Motivos nº 1.250, de 21.07.54, do Ministro da Fazenda, OSWALDO ARANHA (Mensagem nº 373, de 20.08.54) e que serviu de subsídio para a elaboração do atual Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172/66 dispunha literalmente:



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

"Art. 138 - O direito da Fazenda Pública exercer a atividade prevista na legislação tributária para a constituição do crédito extingue-se, salvo quando menor prazo seja expressamente fixado na lei tributária, com o decurso do prazo de cinco anos, contados:

I - Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - Da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

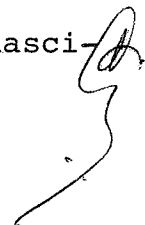
§ 1º - Considera-se iniciado o exercício da atividade a que se refere este artigo pela notificação, ao contribuinte, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Por sua vez, lê-se no Relatório elaborado pela Comissão encarregada dos estudos daquele Projeto do Código, de que foi Relator o eminente e saudoso tributarista, Professor RUBENS GOMES DE SOUSA, que

"Na fixação do termo inicial do prazo de caducidade do direito de constituir o crédito(art. 138 n.ºs. I e II e seu § 1º), o Projeto teve em vista que o seu decurso deve partir da data em que o fisco teve, real ou presumidamente, conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação. A doutrina moderna, tendo em vista que a extinção de direitos e ações pelo decurso do tempo não tem por fundamento beneficiar o devedor, nem, inversamente, prejudicar o credor, admite aquela extinção mesmo que a inércia do credor seja fruto do desconhecimento da situação de fato." (grifamos)

O Professor L.G. PAES DE BARROS LEÃES, em sua Obrigação Tributária, Ed. , S.P., pág. 40/41, referindo-se à decadência, escreve:

"O prazo extintivo desse direito, nasci-



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

da a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é de cinco anos, a contar da data em que o fisco teve, real ou presumidamente, conhecimento do referido fato imponível. Se o fisco, tendo a possibilidade de efetuar o lançamento, não o fez decaí desse direito, mesmo que a sua inércia seja fruto do desconhecimento da situação de fato. Regra geral, o direito em exame decaí pelo não exercício de seu titular, após cinco anos contados do primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, tenha ou não o sujeito ativo ciência da existência do direito. Ocorrerá antecipação do início do prazo extintivo quando o sujeito passivo tiver sido notificado de qualquer medida preparatória à atividade administrativa do lançamento, o que evidencia o conhecimento real por parte do fisco de seu direito à constituição do crédito tributário. Conhecimento esse que passará a ser presumido, a partir de primeiro de janeiro do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."

Como vimos da transcrição do art. 173, parágrafo único, do C.T.N., o legislador estabeleceu como termo a quo do prazo decadencial a existência

"de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

As medidas preparatórias são os atos iniciais que habilitam um órgão administrativo a, no caso, formalizar a exigência do crédito tributário.

O ilustre Prof. Marcello Caetano ("Manual de Direito Administrativo", Edição de 1970, Tomo I, da Coimbra Editora Ltda., de Lisboa, pág. 426), ensina:

"b - Os atos preparatórios que habilitam um órgão administrativo a pronunciar a resolução final.

Pertencem a esta categoria os atos jurídicos de instrução e outros análogos, cuja prática a lei permita como formalidade de um processo administrativo gracioso, mas que sejam dados a conhecer aos interessados.



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

Quando a lei faz depender a validade de um ato definitivo da prática de uma série de atos preparatórios formando sequência, de modo que uns sejam condições da prática dos outros, diz-se que esses atos constituem um processo.

Há, porém, que verificar se o ato se limita a preparar a decisão final ou se, praticado embora no decurso de um processo, implica de per si decisão final relativamente a certa pessoa ou compromete irremediavelmente em certo sentido a decisão a tomar."

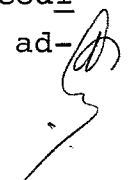
Por sua vez os artigos 628 e 629 do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda declaram que

"Art. 628 - O contribuinte será notificado do lançamento no local onde estiver seu domicílio fiscal (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 82).

Art. 629 - A notificação do lançamento far-se-á no ato da entrega da declaração de rendimentos, ou por registrado postal, com direito a aviso de recepção (A.R.), ou por serviço de entrega da repartição, ou por edital (Decreto-lei nº 5.844/43, arts. 83 e 200, a, e Lei nº 4.506/64, art. 34, § 2º).

Em obediência a esses dispositivos e em face da sistemática adotada pela legislação ordinária, o contribuinte, pessoa jurídica, ao entregar a declaração de rendimentos, também apresenta um formulário que, além de prestar-se de recibo da entrega daquela, também serve de notificação de lançamento, discriminando, no seu verso os eventuais número de quotas, vencimentos, imposto líquido a recolher, o valor do PIS, dela constando, ainda, a multa por entrega da declaração fora do prazo.

Por conseguinte, em se tratando de alteração de lançamento efetuado com base na declaração de rendimentos, na forma facultada pela legislação do imposto de renda e pelo Código Tributário Nacional, a peça principal desse procedimento ad-



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

ministrativo é a declaração de rendimentos de onde são extraídos os elementos impugnados ou incluídos os rendimentos sonegados. Esse ato administrativo, está, portanto, condicionado à existência de um ato praticado pelo contribuinte que é o da apresentação espontânea e tempestiva da respectiva declaração de rendimentos. Partindo dela a verificação de irregularidades que dão motivo a alteração do imposto nela calculado pelo declarante, é óbvio que ela é a peça principal com a qual é iniciado o processo de revisão do lançamento primitivo.

Quem cumpre com a sua obrigação de apresentar declaração de rendimentos, — declarou o ilustre ex-Conselheiro, Dr. FRANCISCO PETRAGLIA, que muito honrou o Primeiro Conselho de Contribuintes, com sua cultura, trabalho e honradez, — "está atendendo a uma notificação "ex lege" indispensável ao lançamento, posto que, consoante o artigo 147 do C.T.N., o sujeito passivo presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. Da aceitação presumida desses dados nasce o lançamento primitivo. Dos elementos consignados na declaração de rendimentos nasce o ato preparatório de lançamento."

Temos, então, que quem apresenta espontaneamente a sua declaração de rendimentos está acatando um ato administrativo; quem não cumpre com essa obrigação está sujeita a ser notificada pelo órgão administrativo para apresentá-la compulsoriamente.

Daí a conclusão no sentido de que: se a intimação para apresentação de declaração dirigida ao contribuinte o misso constitui uma "notificação, ao sujeito passivo, de medida preparatória indispensável ao lançamento", maior razão existe para que como tal também seja considerada a declaração espontaneamente apresentada pelo contribuinte pontual. Com base em cada uma delas é efetuado o lançamento.

Quando a lei faz depender a validade de um ato



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

definitivo da prática de uma série de medidas preparatórias formando seqüência, de modo que uns sejam condições da prática de outros, não há como se possa excluir dessas medidas aquela que deu motivo ao início da seqüência.

Portanto, quando o contribuinte entregou a Declaração de Rendimentos, instrumento do qual se serve para, além de informar os elementos de fato, também calcular o tributo devido ou a restituir ou, ainda, declarar-se isento, utilizando-se de critérios jurídicos, e o "Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento", está, na realidade, não só levando ao conhecimento do Fisco os elementos que habilitam o Órgão Público a rever o lançamento, naquele momento concretizado, em face do que estabelecem o art. 629, do vigente RIR que prevê "a notificação do lançamento no ato de entrega da declaração" e os atos normativos que prevêem o documentário e procedimentos que instrumentalizam essa notificação, mas também, se considerando notificado para todos os efeitos legais.

A notificação — para aqueles que ainda consideram o IRPJ sujeito à modalidade de lançamento por declaração — é um ato comprovado e, nesse momento, é evidente o conhecimento real ou presumido da ocorrência do fato gerador e, portanto, de a Fazenda saber do nascimento de seu direito de formalizar a exigência do crédito tributário. A circunstância de que, dos cálculos efetuados pelo contribuinte, não tenha resultado tributo a recolher, não altera a natureza do ato jurídico praticado.

Pela prática, atualmente adotada, a data da entrega da declaração, acompanhada do "recibo de entrega da declaração e notificação de lançamento" é o marco inicial do prazo decadencial, dado que embora este devesse começar desde o dia em que o direito nasce, o Código Tributário exigiu, nos lançamentos por declaração, que o Fisco tivesse conhecimento real ou presumido de tal fato e este é indiscutível, após o cumprimento da obrigação legal de entrega da declaração de rendimentos, pelo contribuinte ao Fisco. Somente nos casos em que o sujeito passivo não cumpre sua obrigação de fornecer os elementos informativos da ocorrência do fato gerador, subtraindo à Fazenda, na época devida, os fatos que a habilitariam à constituição do crédito tributário, é que o prazo



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

deverá ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

Temos, então, que da conjugação do disposto no art. 173, parágrafo único, com o disposto nos arts. 145, inc. III, 149 e, principalmente, no seu parágrafo único, onde se estabeleceu que "a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública": o Fisco somente poderá rever o lançamento se ainda não decorridos cinco anos, contados daquela notificação primitiva.

Na hipótese, cumpre considerar a plena vigência do art. 29 da Lei nº 2.862/56, consolidado no § 2º do art. 711 do RIR/80, cujos mandamentos coexistem harmonicamente com as regras do art. 173 do C.T.N., determinando que a faculdade de proceder à revisão do lançamento decai no prazo de 5 anos, contado da notificação do lançamento primitivo, pois é evidente que, se simples medida preparatória determina uma antecipação de início de prazos extintivos, maior razão existe para que um lançamento regularmente notificado, acabe por produzir o mesmo efeito.

Não é lícito, muito menos lógico, presumir-se que a lei procurou favorecer o contribuinte faltoso — aquele que só apresentou a sua declaração forçado por meio de ação fiscal — colocando-o em nível de direito superior ao do contribuinte que apresentou a sua declaração espontaneamente. Exemplificando: o prazo para entrega de declaração de rendimentos terminou no dia 31 de março de determinado ano. O contribuinte A atendeu essa exigência fiscal dentro do prazo; o contribuinte B somente a apresentou em maio do mesmo ano, porém só o fazendo por meio de ação fiscal iniciada no dia 10 do mesmo mês de maio com a notificação para apresentar a declaração. Prevalecendo o entendimento no sentido de que para A o prazo seria contado de conformidade com o inciso I do art. 173 do C.T.N. (a partir de 1º de janeiro do ano seguinte a que corresponder o exercício financeiro) e que para o B o prazo seria contado de conformidade com o parágrafo único (a partir de 10 de maio, data em que foi



Acórdão nº-CSRF/01-0.687

iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, portanto 7 meses e 21 dias antes de 1º de janeiro do ano seguinte), o contribuinte omissor seria beneficiado com um prazo de decadência bem menor do que o destinado ao contribuinte pontual no cumprimento de suas obrigações. Sem dúvida não foi esse o objetivo da lei.

A revisão de lançamento tem por objetivo alterar o valor do lançamento primitivo.

O parágrafo único do artigo 173 do C.T.N., na parte aplicada à constituição do crédito tributário oriundo do imposto de renda, deu maior amplitude a regra especificamente adotada na legislação de regência desse tributo, expressa no art. 29 da Lei nº 2.862, de 04/09/56, eis que admite qualquer medida preparatória e não somente a notificação de lançamento primitivo.

A redação dada ao referido parágrafo único do artigo 173 decorreu do fato de que, como é óbvio, o Código Tributário Nacional não cuidou unicamente da legislação específica do imposto de renda, mas sim do sistema de normas gerais aplicáveis a todos os tributos, ou seja um texto básico disciplinador do exercício do poder de tributar, objetivando terminar com a freqüente adoção de critérios diferentes em situação econômica e juridicamente idênticas. Por isso, não teria sentido incluir em seu texto as normas de decadência adotadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios na cobrança de cada tipo de tributo nos limites das respectivas competências. Daí não ter o mencionado dispositivo legal reproduzido a expressão notificação de lançamento primitivo.

Se o lançamento tem como momento final do seu "iter" a notificação de lançamento, entendendo que nos casos de revisão do lançamento, na forma facultada pelos artigos 145 e 149 do C.T.N., o prazo extintivo é contado da notificação de lançamento primitivo, que é exatamente o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo a que se refere o artigo 145 "caput".

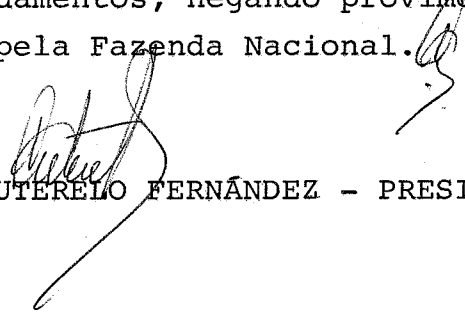


Acórdão nº-CSRF/01-0.687

pelo que outra notificação expedida, prevista nesse mesmo artigo, não tem qualquer efeito interruptivo sobre o prazo de caducidade que começou a correr da anterior.

No caso dos autos, conforme se verifica do documento de fls. 129, a recorrente entregou sua declaração de rendimentos, referente ao exercício de 1979, acompanhada do "recibo de entrega de declaração de rendimentos e notificação de lançamento", em 22/06/79, e tomou ciência, em 19.10.84, do decisão singular a que o próprio julgador e o Colegiado recorrido parcialmente lhe atribuíram a natureza jurídica de lançamento, em face da nova fundamentação jurídica utilizada para a manutenção de parte do crédito tributário: portanto, após transcorridos mais de 5 (cinco) anos.

Em face de todo o exposto, mantenho a decisão recorrida por seus fundamentos, negando provimento ao recurso especial, apresentado pela Fazenda Nacional.



AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR