

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº: 10070/000.883/91-15

Recurso nº: 109.042 - IRPJ - Ex. de 1986

Recorrente: CASSINO PROPAGANDA PUBLICIDADE E PROMOÇÕES LTDA

Recorrida : DRF no Rio de Janeiro/RJ

Sessão de: 11 de junho de 1996

Acórdão nº: 107-2.996

**IRPJ - Lançamento por Homologação - Decadência do Direito - Aplicação da Regra do Art. 150, § 4º, do CTN - Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, na contagem do prazo decadencial deve-se observar a regra do art. 150, § 4º do CTN.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASSINO PROPAGANDA PUBLICIDADE E PROMOÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, declarar insubsistente o lançamento em razão da decadência, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Jonas Francisco de Oliveira e Paulo Roberto Cortez.

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE

  
NATANAEL MARTINS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 SET 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT e FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.

Processo nº 10070/000.883/91-15

Recurso nº 109.042

Recorrente: CASSINO PROPAGANDA PUBLICIDADE E PROMOÇÕES LTDA

## **RELATÓRIO**

Trata o presente processo do auto de infração de fls 32/33, lavrado em 27.03.91, no qual está sendo exigido da empresa acima identificada crédito tributário no valor de Cr\$ 14.947.821,19.

O lançamento foi efetuado em razão de, em fiscalização externa realizada no domicílio da citada empresa, ter sido verificado falta de comprovação documental dos valores relativos as rubricas constantes do Balanço Patrimonial em 31.12.85, a seguir discriminadas:

1 - Fornecedores	Cr\$ 116.715.416
2 - Títulos a Pagar	Cr\$ 340.000.000
3 - Despesas de Publicidades, Anúncios e Promoções	Cr\$ 334.000.000
4 - Despesas de Produções	Cr\$ 735.001.291
5 - Multas	Cr\$ 582.214
6 - Outras Despesas Operacionais	Cr\$ 88.863.426

Inconformada com a exigência tributária, a empresa interpôs, tempestivamente, a impugnação de fls. 40/41.

Em sua peça de defesa alega, em sintese, que os comprovantes das despesas operacionais, exercício de 1986, foram apresentados e considerados hábeis e idôneos, colocando-os, novamente, à disposição.

Dessa forma, anexa xerox das despesas operacionais para comprovar a veracidade das alegações ora apresentadas, levando em conta que:

- as despesas operacionais contabilizadas eram as usuais e/ou normais relativas às atividades da Empresa;

- a escrituração abrange todas as operações de suas atividades, bem como o resultado apurado.

Finalmente, requer o cancelamento do auto de infração, em virtude de sua improcedência.

Processo nº 10070/000.883/91-15  
Acórdão nº 107-02.996

Convocado a se pronunciar em face da impugnação interposta ao feito, o autuante, em sua informação de fls. 162/163, apresenta as seguintes considerações:

O representante da impugnante, alegando razões de ordem operacional, limitou-se a fornecer os livros e documentos que julgou atender às necessidades do exame fiscal, fato que impediu a completa vinculação dos documentos apresentados aos itens sob auditoria.

Da documentação juntada pela Empresa a este processo, foram considerados como comprovados apenas Cr\$ 480.422.445, declarados como despesas (itens 3, 4, 5 e 6 do auto de infração), esclarecendo que os demais documentos não foram aceitos por não se revestirem das formalidades necessárias à comprovação.

Conclui propondo a redução de Cr\$ 480.422.445 da base de cálculo do imposto devido.

A autoridade julgadora, asseverando:

- que examinando os documentos de fls. 42/160, os quais o contribuinte juntou aos autos para comprovação verificou-se que somente Cr\$ 495.579.583,00 estão apoiados em documentação revestida dos requisitos legais de habitualidade e idoneidade das respectivas operações;

- que entre os comprovantes apresentados pelo contribuinte encontram-se: (I) documentos em duplicidade; (II) duplicatas e recibos sem especificações das operações realizadas; e (III) documentos inábeis para comprovação de despesas.

- que, diante do exposto e tendo em vista que somente são admissíveis como dedutíveis despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, se apresentarem como documentos hábeis e idôneos,

deu provimento parcial à impugnação, julgando como comprovadas despesas da ordem de Cr\$ 495.579.583,00 (moeda da época).

Inconformada com a r. decisão, o contribuinte interpôs recurso a este Colegiado, pleiteando a sua reforma.

É o relatório.

Processo nº 10070/000.883/91-15  
Acórdão nº 107-02.996

**VOTO**

Conselheiro Natanael Martins - Relator.

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Por força do princípio da legalidade e da verdade material, que presidem o processo administrativo tributário, não podemos deixar de levantar a questão da possível ocorrência do termo final decadencial, em face da natureza jurídica do lançamento de IRPJ.

Com efeito, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do CTN:

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

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

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

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

Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150 e § 4º, do CTN:

Processo nº 10070/000.883/91-15  
Acórdão nº 107-02.996

*"Art 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

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

Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.

Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por declaração ou misto, outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.

Alberto Xavier, em sua clássica obra *Do lançamento*, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Processo nº 10070/000.883/91-15  
Acórdão nº 107-02.996

Daí conclui Alberto Xavier:

*"Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base na declaração, regido pelos arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não no momento posterior do procedimento tributário".*

Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

Com efeito, com a edição do Decreto-lei 1967/82, desvinculou-se o prazo do pagamento do imposto com a entrega da declaração de rendimentos não havendo mais, pois, o prévio, exame da autoridade administrativa. Se mais não bastasse, com a descentralização da entrega da declaração de rendimento, não se pode alegar, em absoluto, estar havendo exame do lançamento pela autoridade administrativa, pois o simples carimbo aposto pelo estabelecimento receptor da declaração (que, aliás, pode ser uma instituição financeira), à evidência, não pode ser considerado notificação de lançamento nos termos preconizados no art. 142 do CTN. Logo, o contribuinte recolhe (está obrigado) as parcelas do imposto devido sem que tenha ocorrido qualquer manifestação da autoridade administrativa. Ademais, grande parte do imposto já deve ser recolhido antes da própria entrega da declaração de rendimentos sob a forma de antecipações, duodécimos ou recolhimentos estimados (calculável com base em lucro presumido) na linguagem atual.

Não há dúvida, pois, ser o IRPJ um tributo sujeito a lançamento por homologação.

A declaração do imposto de renda, hoje, representa o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de visto jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.

Processo nº 10070/000.883/91-15  
Acórdão nº 107-02.996

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

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

*"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário"* (Curso do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. Ed., pg. 311).

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais (não é o caso dos autos, entretanto) não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões deste Colegiado relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão CSRF/071.563)

Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pela CSRF, em nada se assemelha ao que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeatur" sujeito a pagamento antecipado.

Processo nº 10070/000.883/91-15  
Acórdão nº 107-02.996

É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.

Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:

*"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).*

....

*"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)". (fls. 440/441),*

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

*"...Consequentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)*

Processo nº 10070/000.883/91-15  
Acórdão nº 107-02.996

Aliás, a interpretação de que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento realizado é a única possível, sob pena de nulificar todas as regras insertas no art. 150 e §§ do CTN, especialmente a do § 4º.

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se já que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, o legislador, à evidência, não quis dizer (e não disse) que homologável seria o pagamento do tributo (R\$ 100,00, p.ex.), posto que o valor recolhido, qualquer que seja a sua grandeza, considerado em si mesmo, não diverge (R\$ 100,00 são , sempre e necessariamente, R\$ 100,00) sendo, pois, inexoravelmente homologável. Nesse diapasão, admitindo-se a tese de que homologável seria apenas o valor pago (atividade de pagamento), a regra inserta no § 4º do art. 150 do CTN, porque então não haveria sobre o que divergir, seria estúpida e absolutamente desnecessária, posto que não abrangeria as situações em que não tenha havido pagamento ou que, em tendo havido, o teria feito com insuficiência, não obstante toda a atividade procedimental exercida pelo contribuinte.

Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer. O intérprete e aplicador do direito, sobretudo o investido em funções judicantes, deve buscar, para além das palavras, o exato conteúdo normatizado.

Ou nos afastamos do sentido puramente literal posto na lei ou, com a devida vênia, sem demérito aos ilustres filólogos e lexicográficos, se interpretar o direito significasse simplesmente colocar a norma jurídica à vista de conceitos postos em dicionários, parodiando Paulo de Barros Carvalho,

Processo nº 10070/000.883/91-15  
Acórdão nº 107-02.996

*"... seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas, explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão a sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as conseqüências que lhe são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).*

Carlos Maximiliano, mestre dos mestres na arte da hermenêutica e interpretação do direito, a propósito da matéria preleciona:

*"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).*

Mais adiante, já tratando do processo sistemático de interpretação, Carlos Maximiliano dá a pedra de toque à sua lição:

*"Consiste o Processo sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.*

...

Processo nº 10070/000.883/91-15  
Acórdão nº 107-02.996

*Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma, acha-se cada um em conexão íntima com outros...*

*Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.*

*Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma emanaram; verifica-se o nexó entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtém esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.*

*O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquirir das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contempladas do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial. (ob. cit., pgs. 128/129)*

Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e, conseqüentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos postos nos textos legais possam ter, mas sim analisá-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.

Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.

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

12

Processo nº 10070/000.883/91-15  
Acórdão nº 107-02.996

O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento.

Nessa ordem de idéias, considerando que o lançamento se efetuou em 27.03.91, portanto após 5 anos decorridos do fato gerador do IRPJ, que se concretizou em 31.12.85, a conclusão que se impõe é que se operou a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pelo que dou provimento ao recurso, declarando a insubsistência do lançamento efetuado.

Sala das Sessões, 11 de junho de 1996.

  
Natanael Martins - Relator.

109042 (96)