



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA TURMA ESPECIAL**

**Processo n°** 10120.006175/2006-11  
**Recurso n°** 157.799 Voluntário  
**Matéria** IRPJ  
**Acórdão n°** 193- 00.008  
**Sessão de** 16 de setembro de 2008.  
**Recorrente** TRANSPORTE COMÉRCIO E INDÚSTRIA BANDEIRANTES LTDA  
**Recorrida** DRJ/Brasília/DF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: **NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA – IRPJ - Sendo o imposto de renda, tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação, o início da contagem do prazo é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

ACORDAM os membros da TERCEIRA TURMA ESPECIAL do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença (Presidente), que aplicava o art. 173, I, do CTN, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Presidente

ESTER MARQUES LINS DE SOUSA

Relatora

FORMALIZADO EM: 19 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CHERYL BERNO e ROGÉRIO GARCIA PERES.

20

## Relatório

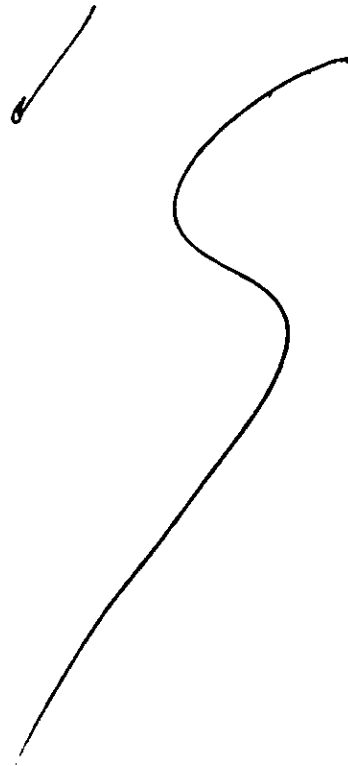
TRANSPORTE COMÉRCIO E INDÚSTRIA BANDEIRANTES LTD, já qualificada nos autos do processo, recorre a este colegiado da decisão de primeira instância, DRJ/Brasília/DF, fls.122/124, que julgou procedente o lançamento constante do Auto de Infração, 98/104, que lhe exige a diferença do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 109.259,19, relativo ao ano-calendário de 2000, incluindo juros de mora e multa proporcional de 75%, totalizando R\$ 296.420,18

Trata-se de lançamento complementar ao constante do processo nº. 10120.006842/2005-85, que deu origem ao Acórdão proferido pela 2ª Turma desta DRJ anexado por cópia às fls. 78/97.

A empresa foi cientificada da decisão proferida mediante o Acórdão nº 03-19.985, de 27/02/2007, DRJ/Brasília/DF, conforme Aviso de Recebimento (AR), fls.128, em 22/03/2007 e interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes, em 27/03/2007, fls.129/134.

Em seu apelo, a Recorrente reitera os argumentos expendidos com a impugnação alegando, em síntese, que o crédito exigido não mais poderia ter sido lançado porque já extinto pelo efeito do instituto da decadência, nos precisos termos do art. 150, § 4º., c/c o art. 156, inciso V, ambos do CTN, haja vista que ocorreu o pagamento antecipado do tributo devido apurado na declaração, o que afasta a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, do mesmo CTN, citando, em defesa de sua tese, entendimento doutrinário e jurisprudência judicial e administrativa.

É o relatório

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of a long vertical stroke on the left and a large, sweeping curve on the right that loops back towards the top.

## Voto

Conselheira ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, protocolizado em 27/03/2007, e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Dec. nº. 70.235/72 e alterações posteriores, dele tomo conhecimento.

De início vale destacar quanto às decisões de natureza judicial e administrativa que a interessada reproduz em sede de recurso e na impugnação, ressalva-se que seus efeitos são restritos às partes em razão das quais foram prolatadas, não alcançando terceiros, nos termos do disposto no art. 472 do CPC.

De acordo com o relatado acima, a questão da Recorrente cinge-se a matéria de direito, especificamente sobre a decadência em relação ao lançamento tributário objeto do Auto de Infração, pertinente a fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2000, data da apuração do IRPJ na forma de tributação do lucro real..

Para Rubens Gomes de Souza, em seu Compêndio de Legislação Tributária,

*"o lançamento é um ato declaratório, e desta natureza declaratória do lançamento conclui-se que ele está sempre, obrigatoriamente ligado ao fato gerador".*

Doutrina o ilustre tributarista que,

*"o lançamento pode assumir diferentes espécies ou modalidades: é a lei tributária relativa a cada tributo que regula a maneira pela qual se deve fazer o respectivo lançamento, escolhendo a modalidade que mais se adapte ao tipo de tributo de que se trata".(...) "a lei muitas vezes impõe ao próprio contribuinte ou a terceiros, a obrigação tributária acessória de comunicar ao fisco a ocorrência do fato gerador e suas circunstâncias (p.ex., declaração do imposto de renda...)."*

Para melhor compreender o que se pretende demonstrar, quanto à decadência alegada pela Recorrente, faz-se necessário que transcrevamos a legislação pertinente:

*Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*

*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 do 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 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.*

É sabido que, hodiernamente, dentre as modalidades de lançamento previstas na Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional – CTN, o imposto sobre a renda submete-se à modalidade de lançamento por homologação disciplinada no art. 150 do CTN, e seus parágrafos, na medida em que cabe ao sujeito passivo apurar e recolher espontaneamente o tributo devido.

O texto da lei é claro na fixação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial que é o fato gerador do imposto, que nos casos de fatos complexivos como o do IRPJ, temos que buscar a periodicidade em que tal imposto é apurado, podendo ser trimestral ou anual.

É certo, que a decadência em matéria tributária está definida no artigo 173 do CTN, que estabelece como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em o tributo poderia ser lançado.

A regra vale para todas as modalidades de lançamento previstas na Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional – CTN.

Ocorre que o artigo 150 do CTN que regula o lançamento por homologação estabelece em seu § 4º a homologação tácita em 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do imposto.

Entendo que a regra contida no § 4º do artigo 150 só tem efeito de antecipar a decadência, em relação à regra contida no art 173 da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional – CTN ou seja ao invés de ocorrer em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ocorre em cinco anos a contar, do fato gerador no caso de lançamento por homologação.

Ainda sobre a matéria vale transcrever excertos do voto do conselheiro Natanael Martins no Acórdão nº 107.06.455 de 08/11/2001, o qual adoto como razão de decidir a matéria de decadência do 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, § 4º, do CTN:*

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

...

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

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

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

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

*recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.*

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

*Dai 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". (pg. 80).*

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

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

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

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

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

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

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

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

*A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado.*

*(confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. nº 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94) Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeatur" sujeito a pagamento antecipado.*

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

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

*Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa*

*questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:*

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

....

*"...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:*

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

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

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

*Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer.*

(...)

*Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe,*

*propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.*

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

*Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN" (Revista Dialética de Direito Tributário nº 26 -p. 61/66).*

Com a edição da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a partir do ano calendário de 1997 o imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ter como regra a apuração trimestral.

Sob o manto do mesmo diploma legal a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, a pessoa jurídica deverá, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano calendário, conforme dicção do art. 37 da nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Considerando que o fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 2000, data de apuração do lucro real e determinação do IRPJ, e que, o contribuinte tomou ciência do lançamento somente em 20.09.2006, o prazo para a administração lançar eventuais diferenças, venceu em 31 de dezembro de 2005, sendo portanto caduco o lançamento por ter sido alcançado pela decadência face a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN.

Em vista do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso para afastar o lançamento recorrido.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 2008.

  
ESTER MARQUES LINS DE SOUSA