

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

PROCESSO Nº 10166/003.831/90-89

Sessão de 22 de outubro de 1993

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.618

Recurso nº: RP/105-0.312

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

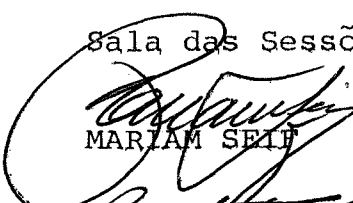
Sujeito Passivo: ESCRITÓRIOS FLAMARION DAIA SOCIEDADE CIVIL LTDA.

IRF - DECORRÊNCIA - LANÇAMENTO EX-OFFICIO -  
PRAZO DECADENCIAL - Tratando-se de lançamento decorrente de outro efetuado contra a pessoa jurídica em virtude da constatação de omissão de receita, a hipótese é de lançamento de ofício e não de lançamento por homologação. O prazo decadencial é contado pela regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Dado provimento ao recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, devolve-se o processo à Câmara prolatora para deslinde do mérito.

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

ACORDAM, os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Cons. Victor Luis de Salles Freire, Luiz Alberto Cava Maceira e Sebastião Rodrigues Cabral, que negavam provimento ao recurso.

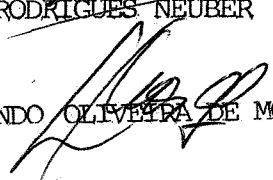
Sala das Sessões (DF), em 22 de outubro de 1993

  
MARIAM SEIF

- PRESIDENTE

  
CANDILIO RODRIGUES NEUBER

- RELATOR

  
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

V. V.

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: IRINEU SIMIANER, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, ANTONIO LISBOA CARDOSO (Suplente), CELI DEPINE MARIZ DEL DUQUE, AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, JOSÉ CARLOS GUIMARÊS, RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO e JACKSON GUEDES FERREIRA. Ausentes justificadamente o Cons. Aquiles Rodrigues de Oliveira.





## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10166/003.831/90-89

RECURSO Nº: RP/105-0.312

ACORDÃO Nº: CSRF/01-01.618

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: ESCRITÓRIOS FLAMARION DAIA SOCIEDADE CIVIL LTDA

### R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional por seu Procurador junto à Egre-gia Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, com base no artigo 3º, inciso I do Decreto nº 83.304/79, objetivando a reforma do Acórdão nº 105-6.387, de 07.02.92, através do qual, por maioria de vo-tos, proveu-se o recurso voluntário nº 63.797, fls. 26/32.

Trata-se de exigência de imposto de renda na fonte, prevista no artigo 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, lançado em virtude de ação fiscal externa levada a efeito na empresa, do que resul-tou a constatação de omissão de receitas de prestação de serviços no montante de Cr\$ 48.848.967, em outro processo instaurado con-tra a contribuinte na área do imposto de renda pessoa jurídica, o de nº 10166/003.833/90-12, do qual este é mero reflexo.

A contribuinte, tanto na impugnação como em grau de recurso apresentou razões de defesa comuns ao processo matriz e ao decorrente, arguindo, em resumo, ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar lançamento em relação ao ano-base de 1984, exercício de 1986.

A exigência foi mantida em primeira instância, de-cisão reformada pela Câmara recorrida, por maioria de votos, ven-

Acórdão nº CSRF/01-01.618

cido o Conselheiro Relator Manoel Antônio Gadelha Dias.

O Acórdão nº 105-6.387, ora recorrido, tem a seguinte ementa:

"DECADÊNCIA - IRF - A Fazenda Nacional decaiu do direito de proceder a novo lançamento, ou a lançamento suplementar, após cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador."

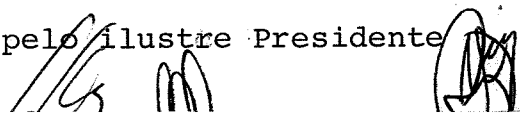
O voto vencedor, condutor desse acórdão, de autoria do ilustre Conselheiro Afonso Celso Mattos Lourenço, na sua parte nuclear, está assim fundamentado, in verbis:

"Não concordo com a posição do ilustre Conselheiro-relator, ora vencido, visto que entendo como aplicável ao caso em exame o disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, pelo que o termo inicial do prazo decadencial, no caso, seria a data da ocorrência do fato gerador do tributo.

Nesta linha de raciocínio, inequívoco a constatação de que a presente exigência não pode prosperar, visto que, conforme os dados dos autos, já se encontrava, à época do lançamento, decaído o direito da Fazenda Nacional."

A Procuradoria da Fazenda Nacional, não se conformou com o decidido, argumentado, em resumo, que o IRF exigido no processo guarda peculiaridades que devem ser respeitadas pois, tal incidência, por disposição expressa de lei, está vinculada à constatação de diferenças verificadas na determinação dos resultados da pessoa jurídica, via omissão de receitas ou outro procedimento que implique redução do lucro líquido do exercício, em razão do que, somente após essa verificação, é possível efetuar-se o lançamento do IRF, aplicando-se à espécie a regra do artigo 173, inciso I do CTN, que ~~fixa~~ como termo inicial da decadência do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos tratando-se de exercício financeiro da pessoa jurídica de 1985, período-base de 1984 o dies a quo ocorreu em 01.01.86 para o imposto de renda pessoa jurídica e, em consequência, por ser dele decorrente, também para o IRF.

O recurso especial foi admitido pelo ilustre Presidente

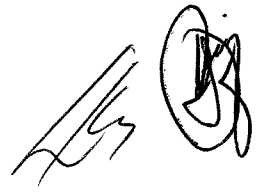


Acórdão nº CSRF/01-01.618

da Egrégia Quinta Câmara, segundo despacho do fls. 36.

Cientificada do acórdão e da interposição do recurso especial a contribuinte ofertou contra-razões, pedindo seja rejeitado o recurso e mantida a decisão prolatada pela Câmara recorrida.

É o relatório.



Acórdão nº CSRF/01-01.618

V O T O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator;

Atendidos os pressupostos legais de admissibilidade do recurso especial o mesmo deve ser conhecido.

O exame da impugnação, fls. 08/11, do recurso voluntário, fls. 21/24, bem como das contra-razões apresentadas, fls. 38/41, revelam que a contribuinte, tanto no processo matriz como neste processo decorrente, insurgiu-se contra o lançamento tributário a legando apenas a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar, após 31 de dezembro de 1989, imposto relativo ao ano-base de 1984.

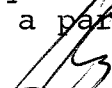
A empresa apresentou sua declaração de rendimentos do exercício financeiro de 1985, período-base de 1984 em 27.05.85, fls. 16, e foi cientificada do auto de infração em 15.05.90, fls. 02.

Revisados esses dados, convenci-me de que a razão assiste à Procuradoria da Fazenda Nacional, devendo o seu recurso especial ser provido, reformando-se o acórdão recorrido, para prevalecer as razões de decidir do ilustre Conselheiro autor do voto vencido, Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, por consentâneas com a legislação de regência.

No seu voto o Ilustre Conselheiro, externou, in verbis:

"No caso sob exame, porém, a tributação na fonte se deu, face à apuração na pessoa jurídica, através de lançamento de ofício (art. 149 do CTN), de omissão de receitas, que é considerada automaticamente distribuída aos sócios, consoante determina o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

Data venia da corrente que pensa diferente, entendendo que ao imposto de renda devido na fonte, decorrente da determinação contida no dispositivo legal supracitado, não se aplica a norma prevista no § 4º do artigo 150 do CTN, que estabelece a contagem do prazo decadencial a partir da



Acórdão nº CSRF/01-01,618

ocorrência do fato gerador.

A uma, porque a autoridade administrativa só tomou conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, após ter sofrido ele lançamento suplementar na área do imposto de renda-pessoa jurídica.

A duas, porque em situação como a dos autos, apurado e exigível o imposto de renda suplementar da pessoa jurídica, auto de infração de 15.05.90, tornar-se-ia inaplicável o comando legal da exigência na fonte (art. 8º, Decreto-lei nº 2.065/83), senão vejamos: o fato gerador do imposto de renda devido na fonte considera-se o corrido em 31.12.84 e, por conseguinte, o Fisco decairia do direito de rever o lançamento em 01.01.90.

Assim, penso que o aplicável ao caso vertente é a regra geral estabelecida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que dispõe que o direito de a Fazenda Nacional constituir o Crédito Tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, iniciando-se a contagem em 01.01.86, o direito de o Fisco proceder à revisão do lançamento estaria extinto tão-somente em 01.01.91."

Matéria idêntica foi apreciada recentemente por esta Câmara Superior, Acórdão nº CSRF/01-1.563, de 18.06.93, do qual fui relator, em cujo voto adotei o brilhante trabalho desenvolvido pelo ex-Conselheiro Cristovão Ancheita de Paiva, no Acórdão nº 101-83.039, de 26.02.92, o qual, mais uma vez, concessa venia, transcrevo, em razão da lucidez com que sistematizada a questão, in verbis:

"Não acolho a preliminar de decadência argüida em relação à distribuição ocorrida em 31.12.1983.

Para a recorrente, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente àquela distribuição teria se extinguido em 15.01.89, com o transcurso do prazo de 5 anos. O auto de 03.03.89 seria, portanto, nulo. Em abono de sua tese, invoca o acórdão nº 103-07.271/86, que apresentaria a seguintes ementa:

'Imposto de Renda na Fonte e Consulta - Em tema de imposto de renda na fonte, objeto de consulta, passados trinta dias a contar da ciência da



Acórdão nº CSRF/01-01.618

resposta dada pela administração, sem o acatamento do correspondente parecer por parte do contribuinte-consultante, começa a correr o prazo decadencial para se efetuar o lançamento de ofício. Passados cinco anos a contar do trigésimo dia após a ciência da resposta à matéria consultada, incide a decadência, ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação.'

Não tenho por verdadeira a tese esposada pela recorrente, nem o acórdão que invoca ampara a decadência que postula.

Com efeito, o acórdão trazido a colação aborda o tema da decadência do direito de a Fazenda lançar tributo em relação à matéria cuja disciplina jurídica tenha sido objeto de consulta for mulada pelo sujeito passivo.

Ora, no caso sub judice, não há notícia de qualquer consulta formulada pela recorrente em relação à distribuição de lu cro que teria ela procedido em 31.12.1983. O acórdão é, pois, totalmente impertinente à questão dos autos.

Quanto à tese em si, também não assiste razão à recorren te: Em verdade, no Direito Brasileiro, a decadência do direito de a Fazenda Pública proceder a lançamento de crédito Tributário está disciplinada no artigo 173 do Código Tributário Nacional, ao estatuir:

'Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública cons tituir o crédito tributário extin que-se após 5(cinco) anos, contados:

- I - do primeiro dia do exercício seguin te àquele em que o lançamento pode ria ter sido efetuado;
- II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anterior mente efetuado.

§ único - O direito a que se refere este arti go extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatoria in-

dispensável ao lançamento.'

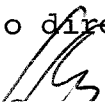
Depreende-se, desse texto, a existência de três regras , uma geral (art. 173, I) e duas especiais (art. 173, II e parágrafo único).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O parágrafo único altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar. Com isso, afasta-se a regra geral (1º dia do exercício seguinte), para contar-se o prazo a partir da data da notificação da medida preparatória. Se esta se der após o 1º dia do exercício seguinte, a regra especial torna-se inócua, pois o prazo já estaria fluindo a partir desse 1º dia. O parágrafo único consagra uma regra que antecipa o termo inicial do prazo.

Já o inciso II do citado artigo 173 cria uma 2ª regra especial, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Regra geral), a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória (1ª regra especial), ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício de forma, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data da decisão.

Se se tratar de revisão de lançamento (retificação, lançamento suplementar, ou qualquer outro nome), ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149 do CTN: 'A revisão do lançamento só pode ser iniciada, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública'.   

Acórdão nº CSRF/01-01.618

A decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos, como o imposto de renda na fonte (IRF), cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então antecipado e a autoridade o homologará expressamente (CTN - art. 150, caput) ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador (art. 150 - § 4º - CTN).

A homologação, quer expressa, quer tácita, na modalidade de lançamento de que se ocupa o artigo 150, não implica decadência do direito de lançar, mas, ao contrário, traduz o exercício 'mesmo desse direito. A homologação, sob qualquer de suas duas formas (expressa ou tácita), representa a afirmação administrativa de que o pagamento antecipado condiz com o tributo devido. E que nada mais há para ser exigido. Vê-se, pois, que a homologação é o exercício do direito de lançar e não sua preclusão.

Mas a homologação, expressa ou tácita, para que se dê pressupõe uma atividade do contribuinte; o pagamento previo determinado em lei. Sem ele, não há fato homologável.

Dai estabelecer o artigo 149, V, do CTN que 'quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legamente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte' o lançamento é efetivado de ofício.

Nada mais lógico: Se inexato o pagamento antecipado, negam-se a homologação e opera-se ao lançamento de ofício (CTN - 149, V); se omisso na antecipação do pagamento, nada há passível de homologação e a exigência se formalizará por ato de ofício da administração (CTN - 149, V).

Como se vê, não tendo havido pagamento antecipado, não há que se falar em homologação do artigo 150 do CTN prolatável no prazo de 5 anos contados do fato gerador. ao contrário, sob o amparo do artigo 149, V, a Administração poderá exercer o direito de

Acórdão nº CSRF/01-01,618

lançar de ofício, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública na forma do artigo 173 do CTN.

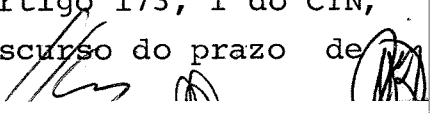
Esse entendimento encontrou guarida no Poder Judiciário, como se pode ver do nº 2 da ementa do acórdão do T.F.R nos Embargos Infringentes na Apelação Cível nº 75.165-SP, onde se lê:

'2 - Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a exemplo das contribuições previdenciárias, é obrigação do sujeito passivo antecipar o pagamento. A falta deste - que é a hipótese dos autos - ou a sua realização em desacordo com os critérios legais, no que concerne ao montante e a época do recolhimento, configura conduta omissiva, autorizando o lançamento ex officio; neste caso, o prazo de cinco anos para o fisco "constituir o crédito" de ofício começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' (Código Tributário Nacional, art. 173, I).'

No caso, ora em julgamento, a incidência do imposto de renda na fonte ocorreu sobre lucros distribuídos em 31 de dezembro de 1983. Por aplicação da legislação pertinente, a fonte deveria ter procedido ao recolhimento passível de homologação até o dia 15.01.84. Tal recolhimento estaria tacitamente homologado, por transcurso de prazo, em 31.12.88.

Mas, o sujeito passivo nada recolheu. Foi omissor. Nada operou que ensejasse a homologação expressa ou tácita da administração.

Por outro lado, até 15.01.84 (termo final do prazo de que dispunha o contribuinte para efetuar o recolhimento antecipado do tributo), a Administração não poderia lançar de ofício, já que estaria obrigado a esperar o transcurso do prazo de recolhimento dado por lei ao contribuinte. Só a partir de 16.01.84, a autoridade poderia constituir-o crédito de ofício, ex vi do artigo 149, V do CTN. O lançamento, como se vê, só poderia efetivar-se a partir do exercício de 1984. E, por força do artigo 173, I do CTN, o direito de lançar extinguir-se-ia com o transcurso do prazo de



Acórdão nº CSRF/01-01.618

de 5 anos contados do 1º dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia fazê-lo.

Se a autoridade poderia constituir a exigência em 1984 , o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos seria 01 de janeiro de 1985 e o final em 01.01.1990. A autuação de 03.03.89, cientificada em 09.03.89 (fls. 1-v), se deu, portanto, oportunamente, antes de esgotado o lustro decadencial.

Por tudo isso não acolho a preliminar."

Há de se destacar, como ponderou o ilustre Procurador da Fazenda Nacional, que, no presente caso, se trata de imposto de renda na fonte lançado em virtude da constatação de omissão de receita, mediante ação fiscal externa desenvolvida na empresa circunstância em que o tributo só poderia mesmo ser lançado ex officio. Nessa linha de entendimento observa-se ainda que não existe na legislação capitulada, o citado art. 8º do D.L. nº 2.065/83 , previsão alguma no sentido de atribuir ao sujeito passivo (pessoa jurídica) o dever de antecipar o pagamento de imposto de renda na fonte sobre lucros correspondentes a receitas omitidas, sem o prévio exame da autoridade administrativa.

No presente caso, o lançamento do IRF está vinculado ao lançamento do IRPJ, cuja declaração de rendimentos foi apresentada em 27.05.85, marco inicial da contagem do prazo decadencial pela regra do parágrafo único do art. 173 do CTN, combinado com o disposto nº § 2º do art. 711 do RIR/80. A contribuinte foi cientificada da auto de infração em 15.05.90, segundo "A.R." de fls. 02, portanto, antes de transcorrido o prazo decadencial.

Por estas razões, voto pelo provimento do recurso especial para, reformando-se o acórdão recorrido, restabelecer a tributação.

Brasília-DF., em 22 de outubro

de 1993.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR