



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10240.000608/2001-54
Recurso nº. : 132809 - *EX OFFICIO*
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1996 e 1997
Recorrente : 1ª. TURMA/DRJ-BELÉM – PA.
Interessada : QUEIROZ & CIA. LTDA.
Sessão de : 17 de junho de 2004
Acórdão nº. : 101-94.613

DECADÊNCIA – ANO-CALENDÁRIO DE 1996 – APURAÇÃO ANUAL DO IRPJ – Para os casos de apuração anual do imposto sobre a renda, o dia de início da contagem do prazo de decadência quanto ao direito de lançar do Fisco inicia-se no primeiro momento do ano-calendário subsequente, com a ressalva dos casos em que ocorra fraude. Não se pode antecipar tal contagem para períodos mensais ou trimestrais, em nome do sistema de bases correntes, sob pena de se concluir pela possibilidade de compensação retroativa de prejuízos apurados posteriormente durante o ano-calendário, compensação essa absolutamente inexistente no Direito pátrio.

Recurso de ofício provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO 1ª. TURMA EM BELÉM – PA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício, para afastar a decadência do IRPJ no período de janeiro a junho de 1996 e devolver os autos à DRJ competente para exame do mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni e Sebastião Rodrigues Cabral que negaram provimento ao recurso de ofício.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR

Processo nº. : 10240.000608/2001-54
Acórdão nº. : 101-94.613

FORMALIZADO EM: 22 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.



Processo nº. : 10240.000608/2001-54
Acórdão nº. : 101-94.613

Recurso nº. : 132.809
Recorrente : 1ª. TURMA/DRJ-BELEM – PA.

RELATÓRIO

Trata-se de remessa oficial em face do Acórdão de fls. 270, assim ementado no que pertinente:

“DECADÊNCIA – Procede, em parte, a arguição de decadência, tendo em vista que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra típica de lançamento por homologação, aquele em que ocorre pagamento antecipado do tributo; excetuam-se da regra, entretanto, as contribuições sociais, cujo prazo decadencial é de dez anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

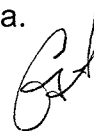
Os valores, cuja tributação foi afastada em primeiro grau, correspondem a IRPJ do ano-calendário de 1995 e de bases de cálculo de janeiro a junho de 1996 (muito embora tributadas em 31/12/96 no auto de infração), bem como do IRF sobre receita omitida durante o ano-calendário de 1995.

A ciência do auto de infração foi em 09.07.2001.

As bases de cálculo afastadas no ano-calendário de 1996 correspondem a duplicatas cujo pagamento não foi contabilizado, ensejando presunção de omissão de receita.

Esta colenda Primeira Câmara também já se manifestou, em julgamento de recurso voluntário do contribuinte, pela decadência das contribuições sociais, em períodos-base idênticos, isto é, até junho de 1996, mantendo contudo o lançamento no mérito, nos períodos não decadentes, através do Acórdão 101-94.446, de 03.12.2003, relatoria do ilustre Conselheiro Celso Feitosa.

É o Relatório.



Processo nº. : 10240.000608/2001-54
Acórdão nº. : 101-94.613

VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

Remessa oficial interposta com a guarda dos requisitos de admissibilidade, especialmente alçada, merecendo ser conhecida.

A jurisprudência desta Casa tem se pautado por entender que, a partir da edição da Lei 8.383, o prazo para lançamento de ofício obedece ao disposto no parágrafo 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional, haja vista o sistema de bases correntes de tributação nela instituído.

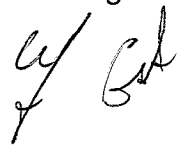
Dessa forma, configura-se o IRPJ como lançamento por homologação, contando-se o prazo de seu fato gerador.

Para o ano-calendário de 1995, a contagem inicia-se em 01.01.1996, encerrando-se em 31.12.2000. Como o lançamento se deu em 09.07.2001, cf. fls. 07, existente a decadência. Por decorrência, o raciocínio se aplica também ao IRF sobre omissão de receita em 1995.

No entanto, para o ano-calendário de 1996, assim se manifestou o relator do acórdão vergastado:

“Nos anos-calendário de 1995 e 1996, sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto de renda, a interessada procedeu à apuração anual do lucro real, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar. Nesse sentido, indicou mensalmente em sua declaração de rendimentos o imposto de renda devido com base na receita bruta, tendo efetuado recolhimentos apenas dos valores que entendeu devidos, o que, evidentemente, enseja homologação, expressa ou tácita, por parte da Administração.

Havendo, pois, recolhimento que extinga o crédito tributário, tal como previsto no art. 150, § 1º, do CTN, deve a contagem do prazo de decadência se processar de conformidade com a regra estabelecida no § 4º desse dispositivo, iniciando-se sua contagem



Processo nº. : 10240.000608/2001-54
Acórdão nº. : 101-94.613

a partir da data de ocorrência do fato gerador (final de cada mês). Tendo em vista que a impugnante foi cientificada (fl. 7) do auto do IRPJ em 9 de julho de 2001, improcede a exigência correspondente a fatos geradores ocorridos até junho do ano-calendário de 1996, em virtude da decadência do direito de lançar. O mês de julho de 1996 não foi alcançado pela decadência porque, antes dela (que ocorreria no final do mês), a autuada foi cientificada do auto de infração."

Permissa maxima venia, ousou discordar.

No ano-calendário de 1996 o lucro real, base de cálculo do IRPJ, poderia ser apurado, de acordo com a opção do próprio contribuinte, na periodicidade mensal ou anual. Se a opção fosse pelo período anual, o contribuinte deveria recolher, durante o ano-calendário, meras estimativas, antecipações, na forma do artigo 27 da Lei 8.981/95.

O artigo 37 do referido diploma legal assim determinava, com a redação dada pela Lei 9.065/95:

"Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36.) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44.) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

(...)

§ 5º O disposto no caput somente alcança as pessoas jurídicas que:

a) efetuaram o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, devidos no curso do ano-calendário, com base nas regras previstas nos arts. 27 a 34;

b) demonstrarem através de balanços ou balancetes mensais (art. 35.):



Processo nº. : 10240.000608/2001-54
Acórdão nº. : 101-94.613

b1) que o valor pago a menor decorreu da apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, na forma da legislação comercial e fiscal; ou

b2) a existência de prejuízos fiscais, a partir do mês de janeiro do referido ano-calendário.

§ 6º As pessoas jurídicas não enquadradas nas disposições contidas no § 5º deverão determinar, mensalmente, o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de acordo a legislação comercial e fiscal.

§ 7º Na hipótese do parágrafo anterior o imposto e a contribuição social sobre o lucro devidos terão por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do período mensal."

Entendo que, somente a partir do encerramento do período-base eleito pelo contribuinte para apuração da base de cálculo, é que se pode considerar qualquer omissão por parte do Fisco quanto ao poder-dever de constituir o crédito tributário, ensejando, assim, a decadência deste direito.

Se a opção do contribuinte for anual, a contagem do prazo para a decadência só se inicia em primeiro de janeiro do ano-calendário subsequente, pois somente neste momento há base de cálculo e, por conseguinte, imposto *definitivamente* devido. Durante o ano-calendário o imposto dito devido restringe-se a meras antecipações, calculadas sobre a receita bruta, e que são compensadas quando da apuração da efetiva base de cálculo.

Por este motivo, não há recolhimento definitivo a ensejar extinção de crédito tributário, pois tudo se resume a valores calculados sobre a receita bruta, sem qualquer específica consideração na apuração do lucro líquido e nas adições, exclusões, deduções ou compensações para alcance do lucro real.

Se o contribuinte opta por apurar o imposto mensalmente, a cada mês poderá sofrer fiscalização acerca da definitiva base de cálculo apurada no mês anterior. Caso contrário, isto é, em se tratando de período anual, o auto de infração só poderia versar sobre pagamento de estimativa a menor, e isto se o lançamento ocorresse dentro do próprio ano-calendário. Hodiernamente, quanto a estimativas recolhidas a menor, cabe lançamento de multa isolada, que poderá ser

Processo nº. : 10240.000608/2001-54
Acórdão nº. : 101-94.613

concomitante, inclusive, com a cobrança do imposto devido no ajuste de encerramento.

Encerrado o período anual, aí sim pode o Fisco efetivamente contestar a base de cálculo apurada pelo contribuinte. E me parece que foi justamente isso que nestes autos realizou o auditor autuante, pois apurou as omissões de receita como devidas em 31.12.1996, com vencimento na data de 31.03.1997, correspondente ao termo de recolhimento da cota de ajuste.

Sem dúvida que a afirmação, propagada por doutos, de que o regime de bases correntes pressupõe a ocorrência pulverizada e constante do fato gerador, merece sempre reflexão. No entanto, o fato gerador do tributo é complexo, devendo-se sempre observar o termo legal para a consideração final de todos os elementos constitutivos da base de cálculo, sob pena de se estabelecer a possibilidade de contagem diária, quiçá instantânea, do poder-dever de constituir o crédito tributário. Por que mensal, e não diária, a contagem da decadência? Por que diária, então, e não a cada minuto, se a determinação do caput do artigo 25 da Lei 8.981/95 é de que o imposto de renda será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos?

E para por pá de cal na questão, *permissa venia*, entender-se o fato gerador como mensal, ainda que a opção seja para periodicidade anual, importaria em não permitir a compensação de prejuízos de meses posteriores com fatos geradores já ocorridos, a não ser que se queira estabelecer uma compensação de lucros passados com prejuízos futuros, o carry back americano. Ora, na apuração anual, mesmo que haja prejuízo em dezembro, o mesmo será para compor a base definitiva anual do tributo, ainda que o resultado positivo tenha se pronunciado anteriormente, pois a base e a apuração são anuais, fazendo com que se conclua que qualquer recolhimento anterior é mera antecipação.

Pelo mesmo motivo é que a limitação de 30% do lucro líquido para compensação de prejuízos, para valores gerados durante o próprio ano-calendário

Processo nº. : 10240.000608/2001-54
Acórdão nº. : 101-94.613

de 1995 só se aplica na apuração mensal, pois na anual, todos os valores fazem parte de uma só base.

A melhor resposta , a meu ver, é amoldar-se o sistema de bases correntes à determinação legal de apuração periódica do tributo, fazendo com que somente a partir da apuração da base efetivamente devida possa o Fisco lançar também em definitivo. Antes disso, não pode haver omissão no exercício do poder-dever. E sem a possibilidade de omissão, não poder haver decadência, cuja razão jurídica subjacente é justamente a consolidação de uma omissão no exercício de um poder, em nome da segurança jurídica, conforme bem explicita o jurista San Tiago Dantas:

“Como se explica que a prescrição extintiva e a decadência tenham sido introduzidas na vida jurídica como um desmentido ou, pelo menos, como uma restrição aos direitos de que os indivíduos se apresentam como titulares? Graças a um ato jurídico qualquer adquirimos nós um direito; a nossa posição jurídica, a nossa titularidade é plenamente legitimada pelo modo por que a adquirimos e, entretanto, o decurso do tempo tem o poder de nos fazer perder aquilo que adquirimos com a prática de todos os atos exigidos por lei. Como se explica esta restrição em que as próprias sanções jurídicas introduzem a instabilidade dos direitos subjetivos? Explica-se de dois modos.

Em primeiro lugar, porque as prescrições e as decadências visam a punir a inércia de um titular. Alguém tem um direito, mas não o usa; pode cobrar a dívida, mas não a cobra; pode anular o casamento, mas não o anula; quer dizer, a faculdade que a lei põe nas mãos do titular é, então, atingida pela prescrição ou pela decadência, o que os antigos exprimiam num brocardo: *“juge silentium, diuturnum silentium, jugis taciturnitas”*.

A essa razão acrescenta-se uma outra que é, talvez, a razão fundamental em que se amparam os nossos dois institutos. Esta influência do tempo consumido pelo direito pela inércia do titular serve a uma das finalidades supremas da ordem jurídica que é estabelecer a segurança das relações sociais. Tenho eu o direito de anular o meu matrimônio, mas não o faço. Passam-se anos e anos e a situação jurídica contrária ao meu direito se mantém, sem que eu me abalance a praticar os atos capazes de corrigi-la. Então, para que a insegurança não reine na sociedade, para que nós não estejamos expostos, a cada dia, à discussão de certas situações que o tempo já se incumbiu de consagrar, vem a prescrição considerar desaparecidos todos os defeitos e estender

Processo nº. : 10240.000608/2001-54
Acórdão nº. : 101-94.613

a sua anistia sobre os defeitos porventura existentes nas relações entre os indivíduos.

Como se passou muito tempo sem se modificar o atual estado de coisas, não é justo que continuemos a expor as pessoas à insegurança que o nosso direito de reclamar mantém sobre todos, como uma espada de Dâmocles. Então, a prescrição vem e diz: daqui em diante o inseguro é seguro, quem podia reclamar não o pode mais. De modo que, vêem os senhores, o instituto da prescrição tem suas raízes numa das razões de ser da ordem jurídica: distribuir a justiça - dar a cada um o que é seu - e estabelecer a segurança nas relações sociais - fazer com que o homem possa saber com o quê conta e com o quê não conta.”¹

Adite-se o insuperável Caio Mario da Silva Pereira, ao definir o instituto da decadência:

“Efeito do tempo na relação jurídica é, também, a decadência ou caducidade, que muito se aproxima da prescrição, diferindo, entretanto, nos seus fundamentos e no modo peculiar de operar. Decadência é o perecimento do direito potestativo, em razão do seu não-exercício em um prazo predeterminado. Com a prescrição tem estes pontos de contato: é um efeito do tempo, aliado à falta de atuação do titular.”²

Vislumbra-se, outrossim, que o sistema adotado pelo legislador visou facilitar a própria ação do contribuinte, facultando-lhe a escolha da periodicidade, ao invés da imposição de recolhimentos em períodos cada vez menores, com apurações trabalhosas. O sistema é de bases correntes sim, mas qualificado pela determinação legal de períodos de apuração, em favor do próprio contribuinte.

Assim, se o período de apuração é anual, a contagem inicia-se do primeiro dia do ano-calendário subsequente ao período-base. No caso, iniciou-se somente em 01.01.1997, tendo como termo final o dia 31.12.2001, posterior à data da ciência do auto de infração.

¹ DANTAS, San Tiago, Programa de Direito Civil, 3ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 342 e 343.

² PEREIRA, Caio Mário da Silva, Instituições de Direito Civil, 20ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.689, v. I.

Processo nº. : 10240.000608/2001-54
Acórdão nº. : 101-94.613

Pelo exposto, voto para dar parcial provimento ao recurso de ofício, declarando inexistir decadência para o ano-calendário de 1996, retornando o processo à primeira instância para apreciação de mérito.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de junho de 2004

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR