



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

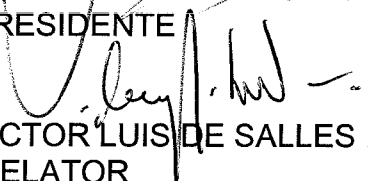
Processo nº : 10435.000188/98-90
Recurso nº : 107-122362
Matéria : CSLL / DECADÊNCIA
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SÉTIMA CAMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : TROPITERRA SERVIÇOS AGRÍCOLAS E MECANIZAÇÃO LTDA.
Sessão de : 12 DE AGOSTO DE 2003
Acórdão nº : CSRF/01-04.631

DECADÊNCIA – CSSL – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO –
LEI 8.383/91 – Na vigência da Lei 8.383/91 e a partir daí o
lançamento do IRPJ se amolda às regras do art. 150, parágrafo 4º
do CTN e opera-se assim por homologação. A aplicação da regra do
artigo 45 da Lei 8.212/91 é incompatível com o CTN

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

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de
Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos
do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os
conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Verinaldo Henrique da Silva e Manoel Antonio
Gadelha Dias.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

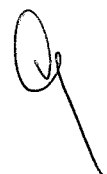

VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 NOV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SEBASTIAO
RODRIGUES CABRAL (suplente convocado), MARIA GORETTI DE BULHÕES
CARVALHO, NELSON MALLMANN (suplente convocado), REMIS ALMEIDA
ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, DORIVAL PADOVAN, WILFRIDO
AUGUSTO MARQUES, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES
NUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausentes justificadamente os
Conselheiros Celso Alves Feitosa e Leila Maria Scherrer Leitão.

Processo nº. : 10435.000188/98-90
Acórdão nº. : CSRF/01-04.631

NUNES, e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausentes justificadamente os
Conselheiros Celso Alves Feitosa e Leila Maria Scherrer Leitão.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized capital letter 'Q' followed by a long, sweeping horizontal stroke.

Processo nº. : 10435.000188/98-90
Acórdão nº. : CSRF/01-04.631

Recurso nº : 107-122362
Recorrente : FAZENDA NACIONAL –
Interessada : TROPITERRA SERVIÇOS AGRÍCOLAS E MECANIZAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

Inconformada parcialmente com o V.Acórdão prolatado pela Colenda 7ª Câmara, em sessão de 23 de janeiro de 2001, e que por unanimidade de votos, sendo relator o Conselheiro Natanael Martins, no âmbito da matéria litigiosa, acolheu preliminar de decadência assim não conhecendo do apelo, interpõe a Fazenda Nacional Recurso Especial com fundamento no art. 5º, inciso II do Regimento Interno aprovado pela Portaria 55/98 em face de argüida divergência jurisprudencial. No particular o veredicto assim está ementado:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRELIMINAR DE DECADENCIA – O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decai após decorridos cinco anos contados a partir da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorre a figura da decadência quando a autoridade autuante promove a lavratura de novo auto de infração, com base no inciso II do artigo 173 do CTN, tendo, porém, alterado a matéria tributável e a base de cálculo da exigência”

No seu apelo especial, sustentando a divergência jurisprudencial, entende a Fazenda Nacional que a C.Câmara, ao “afastar a aplicação, ao presente caso, das disposições constantes no art. 45 da Lei 8.212/91, em função do disposto no art. 46, III, b, da CF/88”, “enfrentou e declarou, ainda que implicitamente, a inconstitucionalidade do referido dispositivo., assim conflitando com acórdãos noticiados onde, ao reverso se reconheceu “a incompetência deste Conselho para apreciar a inconstitucionalidade de norma legal”.. De resto também aponta divergência de outros julgados que admitiram a validade do prazo decadencial de 10 anos para o lançamento da CSSL.

O despacho da Presidência reconheceu a divergência jurisprudencial apenas ao segundo argumento haja vista que a questão da inconstitucionalidade, a

Processo nº. : 10435.000188/98-90
Acórdão nº. : CSRF/01-04.631

seu entender, “sequer foi tratada pelo relator”. E nestes termos admitiu o processamento do recurso.

O sujeito passivo se manifestou.

É o relatório.



Processo nº. : 10435.000188/98-90
Acórdão nº. : CSRF/01-04.631

VOTO

Conselheiro Victor Luis de Salles Freire, Relator

O recurso tem o pressuposto de admissibilidade e o despacho que proclamou parcialmente a divergência não merece censura. Assim conheço do apelo.

No r. voto vencedor, após recusar a aplicação à espécie da regra do art. 173, II do CTN na medida em que o lançamento revigorou-se sob novos moldes, a seguir finalmente asseverou o então Conselheiro Relator que “tendo em vista a jurisprudência desta Câmara, no que concerne à contagem de prazo de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a decadência sem sombra de dúvidas já operara.

A matéria efetivamente já se pacificou por maioria expressiva de votos no seio da Corte tendo em vista que, efetivamente, a norma do artigo 45 da Lei 8.212/91 é incompatível com o CTN ao definir prazo de preclusão sem que se revestisse do caráter de norma complementar tal como nele exigido. Impera na espécie, à semelhança do IRPJ e a partir da vigência da Lei 8383/91, o comando do artigo 150, parágrafo 4º. do CTN de sorte a se admitir que o prazo decadencial é de cinco anos.

Aliás, sobre a matéria escrevi no RD 101-01.523:

“Até data mais recente vinha votando no sentido de que, com ênfase para o ano calendário 1992 e seguintes, o lançamento do imposto de renda reputar-se-ia “um lançamento por declaração e não por homologação, mesmo após o advento da lei 8.383/91, fazendo-se a sua contagem nos termos do art. 173, I, do CTN”. Prova disto é o acórdão colacionado pelo Recorrente a fls. 300/303.

Disse o Douto Conselheiro Relator da decisão recorrida.

Processo nº. : 10435.000188/98-90
Acórdão nº. : CSRF/01-04.631

“A partir da vigência do Decreto-lei nº 1.967/82, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica passou a ser pago, independentemente da apresentação da declaração de rendimentos posto que foi fixado datas de vencimento.

Além disso, o artigo 16 do Decreto-lei nº 1.967/82 não deixou qualquer margem a dúvida, quando estabeleceu que:

*“Art. 16 – A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, antecipação, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei. **apresentada ou não a declaração de rendimentos**, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento **ex-officio**, acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.” (destaquei)*

Após este comando o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica não é mais constituído na modalidade de lançamento por declaração tendo em vista que atribuiu ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento do imposto, independentemente da apresentação da declaração de rendimentos ou do prévio exame da autoridade lançadora.

Este entendimento tem suporte no artigo 150 do Código Tributário Nacional que dispõe:

“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 o homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

...

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a 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.”

A autoridade julgadora de 1º grau concorda que a hipótese dos autos é de lançamento por homologação.

A controvérsia estabelecida refere-se ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial: a recorrente entende



Processo nº. : 10435.000188/98-90
Acórdão nº. : CSRF/01-04.631

que como o fato gerador ocorreu no ano-calendário de 1992, o prazo decadencial tem início no dia 1º de janeiro de 1993 enquanto que a autoridade julgadora de 1º grau entendeu que como o contribuinte apresentou a declaração de rendimentos no dia 10 de maio de 1994, o prazo só poderia ser contado a partir de primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido lançado, ou seja, no 1º de janeiro de 1999 e como o Auto de Infração foi lavrada no dia 17 de dezembro de 1988 não estaria caracterizada a decadência.

A jurisprudência firmada pelo 1º Conselho de Contribuinte tem sido a de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e entre inúmeros acórdãos podem ser citadas as seguintes ementas:

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA

– A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSSL), o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido (ILL) e a contribuição para o FINSOCIAL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a hipótese de existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação. Preliminar acolhida. Exame de mérito prejudicado. (Ac. 108-05.241, de 15/07/98)”

“IRPJ – TERMO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO (Ex: 1992) –

O imposto de renda pessoa jurídica, a partir do DL 1.967/82, se submete ao lançamento por homologação, eis que é de iniciativa do contribuinte a atividade de determinar a obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do quantum devido, independentemente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Sendo por homologação, o fisco dispõe do prazo de 5 anos a contar do fato gerador para homologá-lo ou promover a novo lançamento tendente a complementar o imposto antecipado pelo contribuinte. Como o lançamento foi efetuado em 04.01.94 procede a decadência argüida em relação aos períodos-base encerrados em 30.11.88 e 31.12.88, exercícios de 1988 e 1989, respectivamente. (Ac. 101-92.291, de 22/09/98).”



Processo nº. : 10435.000188/98-90
Acórdão nº. : CSRF/01-04.631

*Este entendimento decorre da interpretação do artigo 150 do Código Tributário Nacional quando explicita que o lançamento por homologação, que ocorre quanto os 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 o homologa.*

*O texto legal diz **atividade exercida pelo obrigado** de forma genérica porquanto se fosse a intenção do legislador de homologar o pagamento, o referido artigo teria sido explícito no sentido de restringir o alcance com a seguinte afirmação: **tomando conhecimento do pagamento efetuado**. A palavra atividade tem uma amplitude maior do que o pagamento ou até mesmo o lançamento, podendo abranger todas as operações mercantis que tenham resultado em prejuízos.*

Outrossim, o precedente citado pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional relativamente a decisão do Superior Tribunal de Justiça, tem sido objeto de críticas contundentes pelos tributaristas. Entre outros críticos, mencione-se o Professor Alberto Xavier, no livro DO LANÇAMENTO – TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO – Editora Forense 1997, onde nas páginas 90 a 95, escreve:

“O Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento segundo o qual, nos impostos submetidos ao regime de lançamento por homologação, ‘a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depós de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento’. Em outras palavras: ‘o prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se, ou seja, o exercício seguinte ao término do prazo dos 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador (Ac. 1ª T STJ, R.Esp nº 58.918-5/RJ, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU 1 de 19.06.95, 18.646). E no mesmo sentido se pronunciou a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região (Ac. 1ª T TRF 3ª R nº 94.03.059807-7/SP, DJU, 2 30.01.96, 3328/9).

...

Enferma este Acórdão de diversos equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar refere as condições em que ‘o lançamento se pode tornar definitivo’ quando o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, se refere à definitividade da ‘extinção do crédito’ e não

Processo nº. : 10435.000188/98-90
Acórdão nº. : CSRF/01-04.631

à definitividade do lançamento. Em segundo lugar afirma que o lançamento se considera definitivo 'depois de expressamente homologado' , sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação do 'pagamento' e não ao 'lançamento' que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do Código Tributário Nacional). Em terceiro lugar alude-se à faculdade de rever o lançamento' quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

*Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento 'poderia ter sido praticado' – com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento 'poderia ser praticado' como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o **dies a quo** do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do **dies ad quem** do prazo do artigo 150, § 4º.*

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

*Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são **reciprocamente excludentes**, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o artigo 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o artigo 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento."*

Por outro, atente-se que a Lei nº 8.383/91 determinou "verbis":

*"Art. 38 – A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será **devido mensalmente, à medida que os lucros forem auferidos.**"*

...



Processo nº. : 10435.000188/98-90
Acórdão nº. : CSRF/01-04.631

Art. 43 – As pessoas jurídicas deverão apresentar, em cada ano, declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior, nos seguintes prazos:

I – até o último dia útil do mês de março, as tributadas com base no lucro presumido;

II – até o último dia do mês de abril, as tributadas com base no lucro real;

III – até o último dia útil do mês de junho, as demais.

Parágrafo único – Os resultados mensais serão apurados, ainda que a pessoa jurídica tenha optado pela forma de pagamento do imposto e adicional referida no art. 39.”

*Como se vê, a partir do mês de janeiro de 1992, o fato gerador do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica passou a ser apurado mensalmente já que a declaração de rendimentos foi denominado de **ajuste anual** dissociado do fato gerador.*

Desta forma, tenho fundadas dúvidas sobre a aplicação do precedente o Superior Tribunal de Justiça para a hipótese vertente, especialmente quando a Lei nº 8.383/91 estabelece que o lucro deve ser apurado mensalmente, implicando, portanto, em fato gerador mensal.

Nestas condições, sou pela observância da jurisprudência firmada neste Primeiro Conselho de Contribuintes e, por consequência, fica prejudicado o exame da outra preliminar e do mérito.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência.”

Neste passo e na atual conjuntura resolvi revisar o meu posicionamento para o efeito de afinar o meu entendimento com o v.acórdão recorrido, supra transcrito, para entender que, efetivamente, na vigência da Lei 8.383 a contagem do prazo decadencial haverá de ser feita na forma prevista pelo art. 150, parágrafo 4º.

No particular anoto, inicialmente, dentro da sustentação desta posição, que o auto de infração abarca fatos geradores mensais no ano de 1992, de janeiro a dezembro, e não um fato gerador único anual como os lançamentos até 1991 vinham perpetrando. Já por aí se vê que a atividade lançadora foi mensal, e não anual, de tal maneira que o tratamento tributário da espécie não mais pode ser feito em base das disposições do art. 173, I.

Ressalvando, a seguir, minha estranheza ante o fato de o Fisco sempre pretender exercer sua atividade revisora na undécima hora, quando, em verdade, tem um longo período de 5 (cinco) anos para produzi-la, a verdade é que a discussão somente se originou, e aí várias teses se

Processo nº. : 10435.000188/98-90
Acórdão nº. : CSRF/01-04.631

criaram para, mais do que nunca, se proteger o retardamento, que não poderia ser justificado pela ausência de pessoa hábil a exercê-lo.

A tese do lançamento por declaração, que já vinha perdendo foros de legitimidade a partir da vigência do Decreto Lei 1967/82, parece-me morta com a vigência da Lei 8.383/91, a qual, então, determinou no seu art. 38 que o imposto de renda "será devido mensalmente, à medida que os lucros forem auferidos". Daí a repartição do lançamento por vários meses.

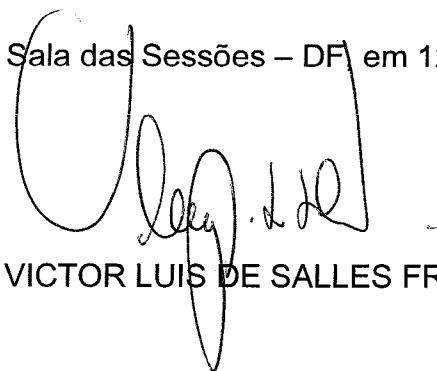
Ademais, a tese de que o que se homologa é o pagamento seguramente não passa pelas situações em que o contribuinte nada tem que pagar por acumular prejuízos ou em que o Fisco, quando exige o tributo, pode estar fundado na glosa de uma despesa. Em ambas as hipóteses, com ênfase para a primeira, a situação ficaria extremamente de difícil sustentação."

Observa-se na espécie que o sujeito passivo foi intimado do lançamento em 3 de março de 1998 a respeito de fato gerador dado como ocorrido no mês junho de 1992. Logo decaído o lançamento.

Sob tais fundamentos, assim, nego provimento ao recurso.

É o voto

Sala das Sessões – DF em 12 de agosto de 2003



VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE