

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10480.013755/90-48
Recurso nº. : 110.277
Matéria: : IRPJ - EXERC. 1.988
Recorrente : DIAGRAMA ENGENHARIA LTDA
Recorrida : DRJ EM RECIFE (PE)
Sessão de : 26 de fevereiro de 1.997
Acórdão nº. : 108-04.010

IRPJ - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA : A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por ser tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) amolda-se à sistemática de lançamento 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 têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Agravamento através de "decisão-lançamento" alcançado pela decadência.

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS: Comprovada a inexistência de prejuízos fiscais de anos anteriores utilizados para reduzir a base tributável do ano de 1.987, procede a exigência do tributo constituída através do lançamento de ofício (notificação primitiva).

Preliminar acolhida para afastar o agravamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
DIAGRAMA ENGENHARIA LTDA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao agravamento do lançamento e, no mérito, quanto à notificação primitiva, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria do Carmo Soares Rodrigues de Carvalho (Relatora), Luiz Alberto Cava Maceira e Manoel Antônio Gadelha Dias. Designado o Conselheiro José Antonio Minatel para redigir o voto vencedor.



Processo nº. : 10480.013755/90-48
Acórdão nº. : 108-04.010



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 26 FEV 1998

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/108-0.139

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA e CELSO ÂNGELO LISBOA GALUCCI.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48
ACÓRDÃO Nº. : 108- 04.010
RECURSO Nº. : 110.277
RECORRENTE : DIAGRAMA ENGENHARIA LTDA.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica nomeada à epígrafe foi notificada do lançamento suplementar referente ao Imposto de Renda – Pessoa Jurídica do exercício financeiro de 1988, documento de fls. 11, que aponta como erro cometido no preenchimento da declaração de rendimentos a compensação indevida de prejuízos, conforme demonstrado, tendo como capitulação legal os artigos 154, 382 e 388, inciso III do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Irresignada, interpôs suas razões impugnativas, às fls. 01, expondo, em síntese, a surpresa causada no recebimento da notificação supra, tendo em vista que havia compensado o prejuízo auferido em exercícios anteriores no montante de Cz\$ 133.616,00 e a Receita Federal considerou apenas o valor de Cz\$ 38.957,00. Se a Receita Federal, através daquele documento estava considerando este valor como o real prejuízo a ser compensado, deveria a mesma informar o contribuinte as razões para que tal procedimento fosse adotado. Ao final requer o cancelamento da notificação impugnada.

A impugnante colacionou às suas razões de defesa a DIRPJ – exercício de 1987 – período-base de 1986.

Para melhor instrução dos autos foram anexados as cópias das DIRPJs referentes aos exercícios de 1987 e 1988; a cópia da notificação do imposto suplementar — notificação IRPJ nº0307653 – comprovando referir-se ao exercício de 1988 e a cópia do termo de encerramento de ação fiscal, lavrado em 22 de janeiro de 1988, onde se verifica que, no exercício de 1987 houve uma ação fiscal na empresa, onde a fiscalização constatou um saldo a tributar no valor de Cz\$ 38.957,69, já compensado o prejuízo declarado no quadro 14, item 32 da DIRPJ – no valor de Cz\$ 133.616,00. Constan também dos autos – documentos de fls. 30/31 – o Formulário de Alteração de Prejuízo Fiscal e/ou Lucro Inflacionário do exercício.

Tom

62



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.010

Percebendo o lapso cometido pela Revisão Interna, a Autoridade de primeira instância, na Decisão formulada, recompôs o lançamento, cancelando parcialmente a notificação de imposto suplementar, para excluir o prejuízo fiscal declarado no exercício de 1988 – período-base de 1987 no valor de Cz\$ 584.817,00 (que se refere ao valor de Cz\$ 133.616,00 declarado no exercício anterior, corrigido monetariamente). Para efetivar este ajuste desconsiderou tanto o valor indicado pelo contribuinte como o levantado pela Revisão Interna, a fim de restabelecer o crédito tributário efetivamente apurado sobre o lucro real, declarado no quadro 14, item 27, conforme indicado no FAPLI – documento de fls. 30, emitido em 29 de dezembro de 1992, considerando o Lucro Real no valor de Cz\$ 2.952.824,00.

Deste ato a Autoridade de primeira instância intimou o contribuinte para cientificá-lo e reabriu o prazo para nova defesa em instância singular, tendo em vista o agravamento da notificação suplementar.

Apresentando novas razões de defesa a contribuinte alega, em preliminares, a insubsistência da recomposição do lançamento suplementar lavrado em 15/02/93, relativo aos exercícios de 1985 a 1987, períodos-base de 1984 a 1986, em razão da transcorrência do prazo decadencial de que trata o artigo 173 do CTN.

Quanto ao mérito, alega que o lançamento suplementar considerou aleatoriamente um prejuízo do exercício de 1987 – período-base de 1986 no valor de Cz\$ 38.957,00 e não o que a impugnante informou no quadro 14, item 32 da DIRPJ. Que verificando o erro cometido pelo supervisor ao analisar a notificação suplementar, a Autoridade de primeira instância refez o lançamento aleatoriamente, efetuando um novo cálculo, chegando a um valor superior ao da notificação de origem, o que justifica a nulidade do lançamento de pleno direito. Alega mais. Que conforme decidido pelo 1º Conselho de Contribuintes, é nulo o lançamento decorrente de segundo exame em relação a um mesmo exercício, se ausente a autorização prevista no artigo 642, § 2º do RIR/80. Finaliza solicitando a total nulidade da notificação do lançamento.

Decidindo a lide a Autoridade de primeira instância considera procedente o lançamento cuja decisão está assim ementada:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.010

"NOTIFICAÇÃO DE IMPOSTO SUPLEMENTAR/1988
PRAZO DECADENCIAL:

A contagem do prazo decadencial se inicia na data da apresentação da declaração de rendimentos, quando tempestiva; no caso de apresentação intempestiva, aplica-se a regra do inciso I do artigo 711 do RIR/80, cuja matriz legal é o artigo 173, I, do CTN. Comprovado que a intimação da exigência foi feita regularmente e que não se apresentam no processo nenhum dos motivos de nulidade apontados no Decreto nº 70.235/72, artigo 59, descabe a alegação da nulidade do lançamento formulada pela defesa.

Ciente da decisão em 17 de abril de 1995, e com ela não se conformando, recorre o contribuinte a este Colegiado, conforme se vê às fls. 59/60.

Preliminarmente, alega a decadência do lançamento posto que restou provado transcorrido o prazo decadencial de que trata o artigo 173 do Código Tributário Nacional. Que o prazo para o lançamento estaria expirado em abril de 1992. Como prova transcreve ementa do RE nº 106-217-SP que discorre sobre prescrição.

Quanto ao mérito, alega que a Repartição ao elaborar a Decisão efetuou um cálculo aleatório que modificou a notificação inicial, em valor muito superior ao lançamento original, contrariando o previsto no parágrafo segundo do artigo 242 do RIR/80.

Requer, ao final, a procedência do recurso interposto.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48
ACÓRDÃO Nº. : 108-04:010

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRA - MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO - Relatora

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Impõe-se que, para o deslinde da questão, sejam analisados os artigos 150 e 173 do Código Tributário Nacional. Qual o marco inicial para a contagem do prazo para o lançamento efetuado sob as regras acolhidas no artigo 711 do RIR/80 (transcrição do artigo 173 do CTN acrescido do parágrafo segundo) e qual o marco inicial para a mesma contagem de tempo quando o lançamento é efetuado sob o comando legal do artigo 150 do citado Código. E mais. Se o lançamento do imposto de renda – pessoa jurídica é espécie cuja modalidade de lançamento é por homologação ou por declaração.

Dispõe o artigo 150 do CTN: "O lançamento por homologação que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui 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".

Mas qual a necessidade e o sentido dessa homologação?

A necessidade decorre do fato de Ter o CTN considerado que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento ..." (artigo 142 do CTN).

Em decorrência dessa tomada de posição, quando o contribuinte recolhe direta e espontaneamente o tributo, julgou o legislador que, também nesses casos, deveria existir o lançamento.

Mas, como o pagamento já havia sido efetuado, criou o legislador uma nova figura jurídica de lançamento: o lançamento por homologação, isto é, aquele em que a autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologasse (final do artigo 150 supracitado).

Gl.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48

ACÓRDÃO Nº. : 108-04.010

Mas será realmente necessário esse ato homologatório?

Para responder essa pergunta, convém, preliminarmente, estabelecer qual o sentido real do ato de homologação.

Este é o sentido contido no nosso Dicionário Aurélio.

Verbetes: homologar

[De homólogo + -ar2.]

V. t. d.

1. Jur. Confirmar ou aprovar por autoridade judicial ou administrativa.

2. Conformer-se com.

[Conjug.: v. largar. Pres. ind.: homologo, etc. Cf. homólogo.

Qual a necessidade, então, da homologação?

É que, no reino do "ser", o conhecimento deste é, em geral, mero "reconhecimento", no entanto, no reino do "dever ser", quando se considera necessário esse "reconhecimento", tem ele uma consequência suplementar que é a de reconhecer aquele dever ser como "ser eficaz".

Ora, a atestação da eficácia de um ato jurídico é o reconhecimento da sua eficácia.

Partindo essa atestação de uma autoridade, ela é uma sacramentalização do ato homologado e, portanto, da sua eficácia intrínseca.

Essa eficácia "reconhecida" é que é a homologação da eficácia originária do ato.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.010

Esse entendimento corresponde à análise jurídica que LUIZ MACHADO GUIMARÃES faz no instituto da homologação, quando examina a natureza desse ato no caso das sentenças estrangeiras: "Não diz a lei que a sentença de homologação é que será executada, mas que a sentença delibada tornar-se-á exequível depois de homologada"(Estudos de Direito Processual Civil, Jur. E Universit., 1969 – p. 334).

E, logo adiante acrescenta: "À sentença estrangeira não se reconhece eficácia somente pelo fato de haver sido pronunciada por juiz estrangeiro; a lei nacional não a declara eficaz, mas apenas capaz de adquirir eficácia. E esta eficácia, só a adquire ela, mediante a homologação por sentença proferida pelo juiz nacional"(OB. E P. CIT).

O homologador não é juiz investido de jurisdição plena, não examina o fundo da questão, simplesmente tem a função de examinar se o ato é ou não compatível com o sistema jurídico; não pode, no entanto, mudar o seu conteúdo: homologa ou não o ato. **No direito administrativo não deve ser diferente a conceituação do que seja homologação, sob pena de se estar usando a palavra com sentido diverso, o que pode levar a confusões dogmáticas (grifei).**

Por outro lado, o ato homologatório não é também uma ratificação como observa com muita propriedade Alberto Xavier, pois esta tem cabimento quando, por exemplo, uma autoridade superior ratifica um ato de autoridade inferior, que o praticou em estado de necessidade.

A conceituação do lançamento por homologação exprimida por Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, in "Princípios Gerais de Direito Administrativo"Forense – 1969, pág. 509, Vol. I, discorrendo acerca desta modalidade de lançamento, assim a conceituou:

"Homologação é o ato administrativo unilateral, vinculado, de controle de outro ato jurídico, pelo qual se lhe dá eficácia ou se afirma sua validade. Examina a legitimidade da manifestação de vontade do ato controlado".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.010

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário"- Saraiva – 1991, pág. 281, assim alude ao lançamento por homologação:

"... Realizado o evento típico e inaugurada a relação jurídica, o sujeito devedor encontrará na lei todas as informações relativas ao fiel cumprimento da obrigação que lhe cabe, em nada interferindo o Poder Público que, ao menos em tese, permanece vigilante, numa posição meramente controladora da conduta dos administrados."

Por sua vez, conclui o ilustre Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, no voto proferido no Acórdão nº 107-03.450:

"Opera-se o lançamento por homologação, existindo lei ordinária que determine a antecipação do pagamento de certo tributo por parte do sujeito passivo, desde que ocorrido o fato gerador, independentemente de qualquer ato ou operação praticado pela Administração Fiscal, com o recolhimento da importância correspondente, vale dizer, sem que exista propriamente lançamento nos termos traduzidos pelo artigo 142 do CTN, posto que, a sua iniciativa é exclusiva da autoridade administrativa..

Trata-se, em verdade, da realização de um pagamento antecipado com vistas a um futuro (e incerto) lançamento denominado de "por homologação", o qual é contabilizado em conta corrente pela repartição fiscal, sem, todavia, entrar no mérito sobre ser ou não o procedimento do contribuinte adequado ao tributo a que se refere, ou seja, a administração não analisa, a priori, se o contribuinte interpretou e aplicou corretamente a lei do tributo em questão."

Como quer que seja, está se atribuindo ao ato de pagamento valor de ato jurídico de declaração de vontade.

Sabedor de que o lançamento não é um ato de vontade mas sim um ato de interpretação e aplicação da lei; verifica-se tratar-se de um ato declaratório.

Verifica-se também que, o pagamento, sem lançamento prévio, é um ato de interpretação e aplicação da lei por parte do contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.010

Desta feita conclui-se que este tipo de lançamento, por homologação, opera-se quando existe lei ordinária que determine a antecipação de pagamento de certo tributo por parte do sujeito passivo, desde que ocorrido o fato gerador, independentemente de qualquer ato ou operação praticado pela Administração Fiscal, com o recolhimento da importância correspondente. Ou seja, sem que o sujeito ativo pratique qualquer ato de conformidade com o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

De maneira singela, vimos o que se denomina lançamento por homologação.

Igualmente passo a analisar o lançamento por declaração.

No acórdão nº 107-03.450, do ilustre relator Jonas Francisco de Oliveira, já citado anteriormente, assim está descrita a matéria:

"Da letra da lei se infere que, nesta modalidade, cabe ao sujeito passivo levar ao conhecimento do Fisco todos os atos praticados e que sejam relevantes para a administração fiscal efetuar o lançamento, se necessário, tornando-o eficaz com a notificação para pagamento do tributo declarado.

Trata-se de confissão feita pelo sujeito passivo acerca das circunstâncias em que ocorreu o fato típico tributário, cabendo ao Fisco tornar líquida e certa a obrigação através da valoração jurídica dos fatos declarados. Portanto, o obrigado, de um lado, e a administração fiscal, de outro, desempenham nesta modalidade de lançamento atividade própria, prevalecendo, destarte, o papel da administração, posto que a ela cabe a direção e a determinação, por assim dizer, da definitividade do crédito tributário.

Já se pode concluir que esta modalidade de lançamento tributário é mais apropriada aos termos do artigo 142 do código Tributário Nacional, face à presença de seus elementos constitutivos, tais sejam, a verificação do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, em que pese tais elementos serem declarados pelo contribuinte, mas que só produz efeitos jurídicos mediante controle da administração e consequente notificação de lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48

ACÓRDÃO Nº. : 108- 04.010

Com efeito, ao entregar a declaração de rendimentos, o contribuinte exhibe também o Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento e, por meio dele fica NOTIFICADO, nos termos da legislação pertinente, a pagar o imposto segundo os prazos ali consignados. Observa-se no referido documento notificador que ao contribuinte é facultado antecipar o pagamento da totalidade ou de qualquer cota do imposto, além de constar de seu teor tratar-se de comprovante de entrega de declaração e de lançamento do imposto do exercício.

Trata-se de modalidade que se caracteriza pela existência necessária de notificação de lançamento, aplicada em relação aos tributos diretos, particularmente o imposto de renda, cujo fato gerador é dos que se inserem na categoria de complexivos e continuados, dado que sua ocorrência se dá ao final de um período dentro do qual são registrados inúmeros fatos contábeis e fiscais, verificando-se as mutações patrimoniais para, ao final, geralmente em 31 de dezembro (como na espécie), ser apurado o lucro tributável (ou prejuízo), mediante a elaboração de demonstrações financeiras, no caso da tributação com base no lucro real, ou mesmo simplesmente presumir-se o resultado tributável, hipótese que não se afasta a complexidade do fato jurídico tributável."

O Código Tributário Nacional, ao enumerar os modos pelos quais se processam a extinção do crédito tributário, estabeleceu no inciso V do artigo 156 os institutos da prescrição e da decadência e, para o deslinde desta questão, interessamos o instituto da decadência.

O artigo 150 do Código Tributário Nacional, ao conceituar a modalidade de lançamento por homologação, esclareceu que o mesmo só se torna definitivo, quando adquirido a qualidade de ato jurídico administrativo, mediante a homologação, prefixando no tempo o prazo decadencial do exercício desse direito por parte da Fazenda Nacional, segundo o disposto no § 4º, que é de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, sendo que expirado este prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48

ACÓRDÃO Nº. : 108- 04.010

Para os demais casos de lançamento, o oficioso e por declaração (ou misto), o CTN, ao tratar das demais modalidades de extinção do crédito tributário prescreveu as normas do artigo 173, que assim determina:

“O Direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue após cinco anos contados — I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia Ter sido efetuado ou — II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. O parágrafo único determina: 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 e indispensável ao lançamento.”

Analisando o referido artigo fica patente que, inobstante a decadência se opere em cinco anos, igualmente que no artigo 150, o termo inicial para a contagem do tempo possui marco diferente. O prazo estabelecido no inciso I do artigo 173 – ou seja – o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia Ter sido efetuado por iniciativa do fisco conta-se o prazo decadencial de cinco anos afora o exercício a partir do qual o fisco já teria condições de lançar. Ou seja, fica ele acrescido, dilatado.

Pois bem. Estão acima elencadas as duas hipóteses de lançamentos, bem como as regras para a contagem do prazo para a decadência nestas duas modalidades. Resta agora enquadrar, corretamente, o imposto de renda-pessoa jurídica em uma das duas regras acima citadas.

A conclusão abaixo transcrita também está inserida no Acórdão já mencionado.

“Se concluirmos que o imposto de renda-pessoa jurídica é da espécie sujeita por declaração, a contagem do prazo decadencial dar-se-á a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do artigo 173). Se, ao reverso, a conclusão for no sentido do lançamento por homologação, considerar-se-á, em princípio, o dies a quo como a data de ocorrência do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.010

Vimos de ver, à epígrafe, acerca do procedimento referente à entrega da declaração de rendimentos, pelo qual o contribuinte exhibe, devidamente preenchido e juntamente com aquela, o recibo/notificação de lançamento a título de praticidade quanto ao processamento da recepção, porém, conforme se extrai do próprio termo NOTIFICAÇÃO, esta produz efeitos como se preenchida pela Receita Federal, caracterizando, destarte, o lançamento por declaração. Coerente com este procedimento notificador necessário a esta modalidade de lançamento, e por conseguinte ao pagamento do imposto, dispôs o artigo 629 do RIR/80, que a notificação do lançamento far-se-á no ato da entrega da declaração de rendimentos ou por registro postal, com direito a aviso de recebimento, dispondo o artigo 630 que o lançamento do imposto de renda cabe aos órgãos da Secretaria da Receita Federal. Se de um lado a preocupação do legislador é de dar eficácia ao lançamento mediante a notificação ao sujeito passivo, de outro trata-se de substanciar a regra do artigo 142 do CTN segundo a qual o lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa."

Observando-se a regra contida no artigo 142, peço vênias aos ilustres Conselheiros, cuja compreensão dessa problemática divergem para assumir e manter o entendimento segundo o qual o imposto de renda-pessoa jurídica está enquadrado na hipótese adequada ao lançamento por declaração nos termos contidos no artigo 147 do Código Tributário Nacional.

O presente lançamento de ofício reporta-se ao período-base de 1987, conforme visto do relato.

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 transcreveu, no artigo 711, as regras do artigo 173 do CTN, dispondo ainda que a faculdade de proceder a novo lançamento ou ao lançamento suplementar, dentre outras medidas fiscais, decai no prazo de cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48
ACÓRDÃO Nº. : 108- 04.010

Conforme explanado nos tópicos anteriores, concluímos que com a entrega da declaração de rendimentos mediante a sua notificação configura-se o lançamento por declaração, vale dizer, o lançamento primitivo a que alude o artigo 711 em seu parágrafo segundo. Por conseguinte, na aplicação dos dispositivos legais retromencionados o direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar decai no prazo de cinco anos contado da data da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele dia se der após esta data. Este entendimento já está consagrado por este Colegiado, v.g. Ac., 105-4.618/91 e 101-80.202/90.

No presente caso, a entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1988 ocorreu em 28 de junho de 1988, conforme se verifica do carimbo apostado pela recepção na Repartição Fiscal – documento de fl. 10. Portanto, entendendo ser a partir desta data que se inicia a contagem do prazo decadencial. Considerando que a decisão de primeira instância que agrava o lançamento foi emitida em 15/02/93 e cientificada em 10/03/93, considero-a emitida dentro do prazo de a Fazenda Pública proceder ao lançamento de ofício.

Face ao exposto rejeito a preliminar de decadência argüida e passo a analisar o mérito da questão.

O contribuinte apurou um prejuízo fiscal em 1984, o qual foi sofrendo correção monetária, nos termos da lei, até o período-base de 1987.

Não obstante a fiscalização tenha, em ação fiscal, apurado uma omissão de receita no período-base de 1986 e compensado o prejuízo fiscal existente, conforme se verifica através da cópia do Termo de Encerramento de Ação fiscal – fls. 28/29, que corrigido monetariamente importava em Cz\$ 133.616,00 naquele período-base, a contribuinte novamente compensou o referido prejuízo no período-base subsequente, ou seja, na DIRPJ de 1988 – período-base de 1987, no valor de Cz\$ 584.817,00 (o que corresponde a Cz\$ 133.616,00 corrigido monetariamente para o período-base subsequente).



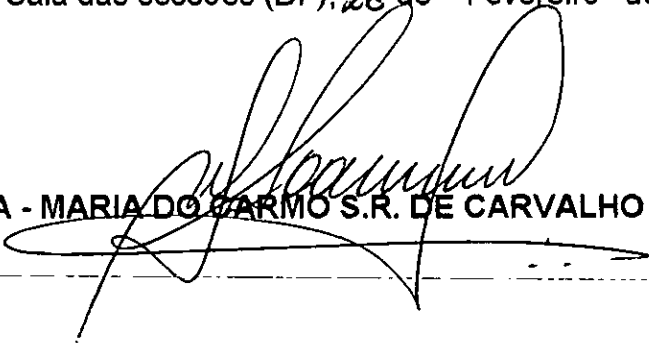
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10.480-013.755/90-48
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.010

Ao verificar que o contribuinte havia efetuado esta compensação indevidamente, posto que compensado em duplicidade, a autoridade "a quo" corrigiu a falha cometida pela repartição e determinou a cobrança do imposto devido relativo ao IRPJ – exercício de 1988 – período-base de 1987. Este ato ocorreu em 15/02/93 e foi cientificado em 10/03/93, dentro do prazo estabelecido no artigo 711 do RIR/80.

Diante de todos os argumentos já expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das sessões (DF), 26 de Fevereiro de 1997.


CONSELHEIRA - MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO - Relatora



Processo nº. : 10480.013755/90-48
Acórdão nº. : 108-04.010

Recurso nº. : 110.277
Recorrente : DIAGRAMA ENGENHARIA LTDA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator designado:

Em que pese respeite os abalizados fundamentos expendidos pela nobre relatora, tenho para mim que o crédito tributário constituído através do agravamento intentado pela mencionada "decisão-lançamento", foi alcançado pelo crivo da decadência.

Vejo que a decadência foi suscitada pela empresa, em preliminar, quando da nova impugnação ao agravamento noticiado e reiterada em grau de recurso, pelo que é matéria litigiosa sobre a qual deve pronunciar-se este Colegiado em caráter preambular, antecedendo ao exame de mérito.

Embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que operou-se a **decadência** em relação ao imposto de renda relativo ao período-base de 1.987, que corresponde ao exercício financeiro de 1.988, consoante entendimento que, seguidamente, tenho esposado nos julgamentos perante esta E. Câmara, e acatado pela maioria dos seus membros.

Reconheço que não é pacífico, até hoje, o entendimento acerca do instituto da decadência, no âmbito do Direito Tributário, titubeando, a doutrina e a jurisprudência, no agasalhamento de diferentes teses, para declarar o exato tempo reservado ao sujeito ativo, para que possa exercer a atividade administrativa de constituição do crédito tributário.

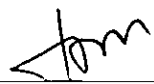
O problema se alarga, na medida em que se intenta classificar os diferentes tipos de lançamento contemplados pelo Código Tributário Nacional (CTN), atribuindo-se, a

cada um deles, efeitos distintos. A divergência se agrava na tentativa de conciliação das regras estampadas no art. 173, com aquelas previstas no artigo 150 do mesmo Código, especialmente o estatuído no seu parágrafo 4º.

Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A **regra** era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento", estando ali previsto, **como regra**, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração". Ao contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa



atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento - lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em **exceção**, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era **exceção** virou **regra**, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... *pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*".

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: **se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração**, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; **se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo - lançamento por homologação**, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária. Se a **regra** era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a **regra da decadência**.



De outra parte, sendo **exceção** o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, **regra excepcional** de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, verbis:

“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.”

Não tenho dúvidas de que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, elas não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, de qualquer obrigação tributária; esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo, inclusive, o dever de cálculo e apuração, daí a denominação de “auto-lançamento.”

Para aqueles que enxergam o contrário, ou seja, modalidade de lançamento por declaração, no imposto de renda das pessoas jurídicas, acabam de perder um grande ponto de sustentação para essa tese. Cedendo às evidências, o formulário da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas não mais contempla a chamada “notificação de lançamento”, junto ao seu recibo de entrega. Veja-se, a propósito, o modelo aprovado pela IN-SRF 107/94, cujo campo 29, do formulário I, contém a seguinte expressão: “A presente



declaração constitui confissão de dívida, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, correspondendo à expressão da verdade". E o formulário reservado para comprovante de entrega e aposição do carimbo de recepção, onde antes constava a expressão **"notificação"**, hoje é intitulado, simplesmente, de **"Recibo de Entrega de Declaração de Rendimentos"**.

Registro que, a referência ao formulário serve apenas de reforço de argumentação, porque tenho presente que não é este conjunto de papéis que pode dar natureza, ou desnaturar qualquer instituto jurídico. É a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no *caput* do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que *"o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa"*.

O que é passível de ser ou não homologada é a **atividade exercida pelo sujeito passivo**, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a *contrário sensu*, não homologado o que não está pago.



Processo nº. : 10480.013755/90-48
Acórdão nº. : 108-04.010

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao *"conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado"*, na linguagem do próprio CTN.

Não é outro o entendimento do respeitado AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, que assim se manifesta:

*"A homologação, como ato de declaração de ciência ou de verdade, exige que a autoridade fiscal examine **todos** os fatos praticados pelo contribuinte relevantes para a determinação do imposto ..."* (grifo do original - in "PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - A FUNÇÃO FISCAL")

Quero lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal. Para não alongar, cito a hipótese em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base. Há nítida homologação daquele resultado, a despeito de inexistir pagamento, porque indevido. O mesmo ocorre, na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir a compensação daquele saldo em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento. Os exemplos são muitos, e os trazidos à colação têm o único objetivo de desmistificar a singela tese de que só há homologação de pagamento.

Tranqüiliza-me ler no festejado mestre, PAULO DE BARROS CARVALHO, conclusão que, pela sua clareza, peço vênia para transcrevê-la:



*"De acordo com as espécies mencionadas, temos, no direito brasileiro, modelos de impostos que se situam nas três classes. O lançamento do IPTU é do tipo de lançamento de ofício; o do ITR é por declaração, como, aliás, sucedia com o IR (pessoa física). O IPI, O ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito **por homologação**." (in CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Saraiva - 1993 - pag. 280/281- grifei).*

Parece-me precipitado assegurar, genericamente, ser o lançamento do IPTU desse ou daquele tipo, uma vez que cada Município é autônomo para definir o seu tributo e a modalidade do lançamento que pretende adotar. Em que pese esse equívoco, não titubearia em acrescentar à essa relação, pelos fundamentos já expostos, o IPVA do Estado de São Paulo, o Imposto de Importação, o ISS da maioria dos Municípios, a Contribuição Social sobre o Lucro, o Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), a contribuição do PIS-Faturamento, o ex-FINSOCIAL e a sua sucessora, a Contribuição de Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o que serve para confirmar que hoje, quase a totalidade dos tributos foram incluídos na sistemática da homologação, pela praticidade e interesse das autoridades na antecipação do pagamento.

Não é o fato da existência de uma obrigação acessória, de prestar declaração, que dá natureza ao lançamento. No ICMS e no IPI essa declaração também existe, e há consenso que esses dois impostos se engajam na sistemática da homologação.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado, por inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

No caso concreto, vejo que não zelou a União para exercitar, a tempo, a atividade não homologatória das operações praticadas pela recorrente, no período-base de 1.987. Sabendo que o marco temporal do fato gerador, do imposto de renda das empresas,



Processo nº. : 10480.013755/90-48
Acórdão nº. : 108-04.010

se consumara, naquele ano, no dia 31.12.87, dispunha ela dos 5 anos subsequentes, ou seja, até 31.12.92 para atestar a regularidade dos procedimentos adotados pela fiscalizada.

Vejo dos autos que, embora a primeira notificação tenha sido expedida a tempo, a questionada "decisão-lançamento" de fls. 32/34, que pretendeu constituir crédito tributário antes não formalizado para o período-base de 1.987(agravamento), só foi notificada à Recorrente em 15.03.93 (AR de fl. 36), quando já se esgotara o prazo hábil para investigação da regularidade dos atos praticados pela autuada, já que não tipificada a conduta como fraudulenta, porque não agravada a penalidade.

Do exposto, declino meu VOTO no sentido de ACOLHER a PRELIMINAR DE DECADÊNCIA, no tocante à parcela do crédito tributário constituída pela "decisão-lançamento" de fls. 32/34(agravamento), remanescendo a exigência pelo valor tempestivamente lançado através da notificação original.

Sala das Sessões - DF, em 26 de fevereiro de 1.997


JOSE ANTONIO MINATEL

