



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10530.001945/99-17
Recurso nº : 108-128.273
Matéria : IRPJ e OUTROS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : J.A.MASCARENHAS & A.C.S.MAIA LTDA
Sessão de : 16 de fevereiro de 2004.
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

PRELIMINAR DE INTEMPESTIVIDADE - Quando comprovado que a parte foi intimada e interpôs o recurso especial no prazo legal, toma-se conhecimento do recurso considerando-o tempestivo.

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Transcorridos cinco anos a contar do fato gerador quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está extinto o direito da fazenda promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação.

Recurso negado.

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

Acordam os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada, e no mérito por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra e Manoel Antonio Gadelha Dias, que davam provimento parcial para afastar a decadência da CSL e COFINS, e o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que dava provimento integral. Nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO
RELATORA

Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

FORMALIZADO EM: 19 ABR 2004

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE; LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO; REMIS ALMEIDA ESTOL; DORIVAL PADOVAN; JOSÉ CARLOS PASSUELLO; JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA; WILFRIDO AUGUSTO MARQUES; JOSÉ CLÓVIS ALVES; CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA.



Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

Recurso nº : 108-128.273
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : J.A.MASCARENHAS & A.C.S.MAIA LTDA

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional inconformada com o Acórdão n 108-06.908, através do qual a Egrégia Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes acolheu a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Conselheiro Relator, declarando nulo o auto de infração, passa a formular seu recurso especial às fls. 108/176, com fundamento no artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos seguintes termos:

- Entendimentos jurisprudenciais elencam que, o prazo para lançamento de ofício do tributo recolhido mediante lançamento por homologação, terá início no momento em que a Administração Tributária ficar ciente das providências tomadas por parte do contribuinte pretendendo efetuar o pagamento do tributo.
- Preceitua o art. 150 do CTN, *verbis*:

“Art 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.
- Portanto, se a homologação do pagamento decorre da análise da apuração do tributo devido pelo contribuinte, é evidente que o prazo para homologação somente pode ter início quando seja possível à administração pública apreciar as informações que fundamentaram essas informações. Dessa forma, ainda que contado a partir do fato gerador, o prazo para homologação do pagamento ficaria suspenso até a data – no caso, da entrega da declaração de rendimentos – em que fosse possível à administração, de posse dos subsídios necessários, apreciar a atividade do contribuinte e concluir ou não pela sua exatidão. Porém a jurisprudência é praticamente unânime ao afirmar que, nas hipóteses de não recolhimento de tributos “lançados por homologação”, o prazo decadencial para o lançamento é aquele previsto no art. 173, I, *verbis*:



Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

- Portanto, não se adota o prazo estabelecido no art 150, § 4º do CTN. Sendo assim, requer a Fazenda que seu recurso seja provido, afastando a decadência do lançamento do IRPJ, COFINS, PIS, CSL E IRRFonte.

A decisão recorrida está assim ementada:

“DECADÊNCIA – PRAZO DE 5 ANOS PARA LANÇAR – O prazo para lançamento de IRPJ, COFINS, PIS, CSL E IRPFonte é de 5 anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Preliminar acolhida.

Certidão de remessa dos autos a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes às fls. 177, para análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Despacho da Presidência nº 108-0.153/2002 às fls. 178/181, onde afirma que o recurso especial é tempestivo e revestido das formalidades legais, considerando desnecessário examinar os demais arestos apontados como divergentes, com vistas a verificar se os mesmos não prestam para caracterizar o que denominou a recorrente de “outras linhas interpretativas” das normas que regulam o lançamento do IRPJ e reflexos. Sendo assim foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e determinando-se a remessa dos autos ao sujeito passivo para querendo contrarrazoar no prazo de 15 (quinze) dias.

Certidão da Receita Federal às fls 182, encaminhando o processo para a Sacat da DRF/Feira de Santana, para prosseguimento.

Aviso de Recebimento - AR às fls 183.



Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

Encaminhamento do processo à ARF/ITABERABA/BA, para ciência ao interessado, intimação e posterior envio à Câmara Superior de Recursos Fiscais às fls 184.

Intimação para o contribuinte apresentar contra-razões ao recurso interposto pela Fazenda Nacional às fls 184.

Aviso de Recebimento – AR às fls 185.

Contra-razões apresentadas pelo Contribuinte J. A. MASCARENHAS & A.C.S. MAIA LTDA às fls. 186/190, argüindo preliminarmente a intempestividade do recurso especial e requerendo, superada a preliminar, que seja negado provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida.

Certidão da Receita Federal encaminhando o processo à DRJ/SDR-BA às fls 191, em seguida para a 8ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Certidão da Receita Federal encaminhando o processo ao Primeiro Conselho de Contribuinte às fls 192

Certidão de ciência pelo Procurador da Fazenda Nacional às fls. 193.

Certidão de remessa a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho às fls. 194.

É o relatório.



Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

VOTO

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Preliminar argüida em contra-razões, com relação a tempestividade do recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional, verifica-se que na intimação assinada pelo I. Procurador da Fazenda às fls. 107, não consta data de ciência pelo Procurador nem a data de sua remessa.

Os autos foram remetidos para diligência e constata-se às fls. 201 que o I. Procurador da Fazenda tomou ciência do acórdão em 12/08/2002 e devolveu os autos com recurso especial em 15/08/2002, estando desta forma, o mesmo tempestivo.

Diante do exposto nego provimento a preliminar argüida pelo contribuinte e passo a analisar o mérito do recurso especial.

No mérito, a Fazenda em fase de recurso, insurge contra o prazo decadencial para a lavratura do auto de infração. Portanto, com relação à decadência, por ser o lançamento no exercício fiscalizado eminentemente por homologação, sendo desta forma a contagem do prazo mês a mês e não anual.

Peço Vênia para transcrever a bem elaborada tese do Ilustre Conselheiro Leonardo Mussi, sobre a matéria.

"A questão é por demais tormentosa, e ganha na doutrina e

Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

na jurisprudência as mais diversas facetas. Sempre questionei os doutrinadores e julgadores que tratam da matéria de decadência e de prescrição em tese, fechando os olhos para as questões fáticas de cada caso. Não há como analisar esta questão em comento apenas interpretando em tese as regras do Código Tributário Nacional, sem buscar os detalhes do caso concreto à luz das normas legais instituidoras da exação e que definem a sistemática de lançamento a qual o tributo estará sujeita.

Com efeito, segundo o art. 142 do Código Tributário Nacional, *"compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível"*. Já o parágrafo único do artigo em comento regra que *"a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

Assim, o lançamento é o ato de proceder (procedimento), é a atividade vinculada e obrigatória das autoridades administrativas visando tornar líquida a obrigação tributária (de dar) principal e, eventualmente, propor determinada penalidade. Sobre a liquidez das obrigações Washington de Barros Monteiro, nos ensina:

"A obrigação líquida é aquela obrigação certa, quanto à sua existência, e determinada quanto ao seu objeto (CC, art. 1.533). Seu objeto é certo e individualizado; logo, sua prestação é relativa a coisa determinada quanto à espécie, quantidade e qualidade. É expressa por um algarismo, que se traduz por uma cifra.

A obrigação ilíquida é aquela incerta quanto à sua quantidade e que se torna certa pela liquidação, que é o ato de fixar o valor da prestação momentaneamente indeterminada, para que esta se possa cumprir; logo, sem liquidação dessa obrigação, o credor não terá possibilidade de cobrar seu crédito. Depende, portanto, de prévia apuração, por ser incerto o montante de sua prestação, tendo a converter-se em obrigação líquida. Tal conversão se realiza,

Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

processualmente, mediante liquidação (CPC, art. 586 e parágrafos), que lhe fixará o valor, mas pode advir de transação.

(CC, art. 1.025), quando os transigentes acomodam seus interesses como julgarem conveniente, isto é, por força de ajuste entre as partes e de acordo com a lei (CC, arts. 1.537 a 1.552). A liquidação judicial dá-se sempre que não houver a legal e convencional (CC, art. 1.535)."

A lição de Maria Helena Diniz é lapidar ao dizer:

"Realmente, considera-se líquida a obrigação certa, quanto à sua existência e determinada, quanto ao seu objeto (Cód. Civil, art. 1.533). Nela, acham-se especificadas, de modo preciso, qualidade, quantidade e natureza do objeto devido. Obrigação que não pode ser expressa por um algarismo, que não se traduza por uma cifra, que necessita, enfim, de prévia apuração, não merece tal qualificativo. Mas, não lhe prejudica esse caráter qualquer dúvida de natureza jurídica.

Por outro lado, ilíquida é a obrigação que dependa de prévia apuração, visto ser incerto o montante da prestação. Esse cálculo realiza-se, processualmente, através da liquidação, que lhe fixa o respectivo valor, em moeda corrente, a ser pago ao credor, se o devedor não puder cumprir a prestação na espécie ajustada (art. 1.534).

A obrigação ilíquida tende a converter-se em obrigação líquida; essa, a sua inclinação natural, quase a sua vocação, se assim pudéssemos nos exprimir".

Ora, no caso do direito tributário, a obrigação tributária somente se torna líquida mediante aquela atividade obrigatória e vinculada das autoridades administrativas, denominada pelo artigo 142 do CTN de lançamento, atividade esta praticada com o fito de especificar, nas palavras da Professora Diniz, a "qualidade, quantidade e natureza do objeto devido" da obrigação: a qualidade, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável e identificando o sujeito passivo; a quantidade e natureza do objeto devido, calculando o montante do tributo e, sendo o caso, propondo a aplicação da penalidade cabível.

Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

Destarte, somente após a liquidação da obrigação tributária pelo lançamento é que exsurge efetivamente o crédito do ente tributante contra o contribuinte, que fica obrigado a liquidar o débito nos prazos determinados pelas autoridades administrativas, na maioria das vezes com supedâneo legal, ou na falta deste, trinta dias após a notificação do lançamento, artigo 160 do CTN.

Antes do lançamento existe apenas a relação jurídica obrigacional, o vínculo jurídico que dá ao sujeito ativo (ente tributante) o direito de liquidar a obrigação tributária por intermédio do lançamento, atividade esta exclusiva das autoridades administrativas, mas que poderá ter maior ou menor participação dos contribuintes, como será demonstrado abaixo.

Assim é que o CTN no artigo 147 define o lançamento por declaração como sendo aquele em que o contribuinte, na forma da legislação tributária, informa determinado fato para as autoridades administrativas e esta efetua a apuração do *quantum debeatur* da obrigação tributária (lançamento).

Exemplo do lançamento por declaração, é a taxa de prevenção e extinção de incêndio, onde as autoridades administrativas, com base nos dados fornecidos pelos contribuintes à Prefeitura Municipal, efetuam o lançamento e notificam o contribuinte dizendo o valor e quando pagar o tributo.

O artigo 149 do CTN sobre o lançamento efetuado e revisto de ofício reza:

"ART.149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública". (grifo nosso).

Os incisos I, II e V do artigo acima transcrito são de suma importância ao deslinde da questão. O inciso I remete à lei a competência para definir quando se efetuará o lançamento de ofício e o inciso II assevera que se dará o lançamento quando o contribuinte não prestar declaração.

Já o inciso V do artigo 149 do CTN, diz que o lançamento de ofício se dará quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo 150 do Código Tributário Nacional. O artigo 150 referido trata do denominado lançamento por

Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

homologação nos seguintes termos, verbis:

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

Nos termos do *caput* do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação ocorre quando, por delegação da legislação fiscal, o contribuinte promove aquela atividade da autoridade administrativa de lançamento (art. 142 do CTN), qual seja, a de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, calcular o tributo devido e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível. Além do lançamento, de acordo com o artigo 150 do CTN, para consumação deste tipo de lançamento é necessário o recolhimento do débito apurado pelo contribuinte sem prévio exame das autoridades administrativas.

Havendo o lançamento e pagamento antecipado pelo contribuinte, restará às autoridades administrativas a homologação expressa da atividade assim exercida pelo contribuinte, ato homologatório este que consuma a extinção do crédito tributário (art. 156, VII, do CTN). Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito se extingue com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), a chamada homologação tácita. Segundo o "Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa" homologar significa: "1. Jur. Confirmar ou aprovar por autoridade judicial ou administrativa."

No lançamento por homologação, desta forma, quem pratica a

Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

atividade de lançamento do artigo 142 do CTN, apuração do *quantum debeat* da incidência, é o contribuinte que tem a obrigação de recolher o valor do tributo apurado, restringindo-se a atividade das autoridades administrativas ao exercício da confirmação (homologação) expressa daquela atividade, que se inoportunizar dá lugar a confirmação tácita após cinco anos do fato gerador, que tem o condão de extinguir o crédito tributário.

Tais incisos estão refletidos no artigo 889 do RIR/94:

"Art. 889. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decretos-lei n.ºs 5.844/43, art. 77, 1.967/82, art. 16, 1.968/82, art. 7º, e 2.065/83, art. 7º, § 1º, e Leis n.ºs 2.862/56, art. 28, 5.172/66, art. 149, e 8.541/92, arts. 40 e 43):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fazer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o recolhimento do imposto devido inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas".

Desta forma, sempre que a lei determinar, ou sempre que o contribuinte não apresentar declaração e dever o imposto, é claro, ou não promover de forma adequada aquela atividade de lançamento por homologação, as autoridades deverão promover o lançamento de ofício constituindo o crédito tributário.

Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

Já o artigo 173 do Código Tributário Nacional estabelece o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário mediante o lançamento, verbis:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

Primeiramente cabe a seguinte indagação: tal dispositivo aplica-se ao chamado lançamento por homologação?

Entendo que não. Com efeito, como dito acima o lançamento por homologação só se consuma quando o contribuinte efetivamente promove corretamente a atividade de apuração do montante do tributo devido e efetua o pagamento do valor apurado. Neste caso, por conseguinte, o lançamento que é de responsabilidade do contribuinte já foi efetuado, cabendo à fazenda Pública apenas homologar a atividade exercida pelo contribuinte. Assim, o lançamento por homologação efetuado de forma correta não há que se falar "primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". Quando aquela atividade do contribuinte é exercida com omissão ou inexatidão, não há que se falar em lançamento por homologação, mas sim em lançamento de ofício das autoridades administrativas, nos termos do artigo 149, V, do CTN.

Assim, o disposto no artigo 173 do CTN aplica-se tão somente aos casos de lançamento por declaração ou do lançamento de ofício, posto que somente nestas situações há que se falar "em exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter

Processo nº : 10530.001945/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-04.827

sido efetuado”, na medida em que no lançamento por homologação pressupõe a correta apuração do imposto devido (lançamento) e o seu recolhimento pelo contribuinte”.

Diante de todo o exposto, comungo com a fundamentação acima exposta pelo Dr. Leonardo Mussi, entendendo ser o lançamento do presente processo por homologação, estando desta forma o crédito tributário em questão fulminado pelo instituto da decadência.

Sala das Sessões – DF, em 16 de fevereiro de 2004.


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO