

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10580.003180/95-96
Recurso nº. : 116.665
Matéria: : IRPJ e CONTRIB. SOCIAL – ANO DE 1.990
Recorrente : D'ALMEIDA REPRESENTAÇÕES LTDA
Recorrida : DRJ EM SALVADOR (BA)
Sessão de : 16 DE JULHO DE 1.998
Acórdão nº. : 108-05.255

Recurso da Fazenda Nacional RP/108-0.169

IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA : A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL) são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se, portanto, à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 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.

Preliminar acolhida - Exame de mérito prejudicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por D'ALMEIDA REPRESENTAÇÕES LTDA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada de ofício pela Câmara, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA (Relator), e MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL.




MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR DESIGNADO

Processo nº. : 10580.003180/95-96
Acórdão nº. : 108-05.255

FORMALIZADO EM: 15 OUT 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO e MARCIA MARIA LORIA MEIRA. Ausente por motivo justificado a Conselheira TÂNIA KOETZ MOREIRA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.003180/95-96
Acórdão nº : 108-05.255

Recurso nº : 116.665
Recorrente : D'Almeida Representações Ltda

R E L A T Ó R I O

D'ALMEIDA REPRESENTAÇÕES LTDA, empresa com sede na Baixa do Buraco Da Gia, s/n, Ed. Ex Center s.207/8, Acupe de Brotas, Salvador, BA, inscrita no C.G.C. sob nº 13.548.094/0001-80, inconformada com a decisão monocrática que indeferiu sua impugnação, recorre a este colegiado.

A matéria objeto do litígio diz respeito a Imposto de Renda Pessoa Jurídica relativo ao exercício de 1991, originada do fato que o contribuinte apresentou sua declaração de rendimentos referente ao exercício de 1991, ano base 1990, apurando o lucro pelo sistema da presunção, quando a legislação pertinente não faculta tal opção para aqueles que praticam atividade exclusiva de serviço, com base no artigo 400 e inciso VI do artigo 399, ambos do RIR/80.

Tempestivamente impugnando, a empresa alega que a referida cobrança não procede, tendo em vista estar prescrito, pois já decorridos 5 (cinco) anos, conforme determina a lei.

A autoridade singular, julgou procedente em parte a ação fiscal em decisão assim ementada:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
PRESCRIÇÃO.**

A prescrição somente se opera com o decurso do prazo de cinco anos contados da constituição definitiva do crédito tributário. Havendo impugnação do auto de infração pela contribuinte, o prazo prescricional só se iniciará após proferida a decisão final na esfera administrativa.

....

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Jom

Rel

H.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10580.003180/95-96
Acórdão nº. : 108-05.255

Em suas razões de apelo, a Recorrente ratifica as alegações apresentadas na fase impugnatória, acrescentando que já houve decisão relativa a tal fato, proferida em 26.02.97, pelo Ilmo. Sr. Doutor Delegado da Receita Federal, acolhendo os argumentos da empresa recorrente, julgando improcedente o lançamento do auto de infração, conforme juntou cópia.

É o relatório.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10580.003180/95-96
Acórdão nº. : 108-05.255

V O T O VENCIDO


Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, Relator:

Recurso tempestivo, dele conhecido.

Embora a Recorrente haja alegado a prescrição por ter decorrido mais de 05 (cinco) anos entre a data do fato gerador e a ciência do lançamento e, considerando a posição majoritária desta Egrégia Oitava Câmara a respeito da decadência do direito da Fazenda efetuar o lançamento, que adota a modalidade do lançamento por homologação, diferentemente de meu entendimento até o momento de considerar que o lançamento do imposto de renda pessoa jurídica configura a modalidade por declaração, no caso presente, tendo em vista que a ciência ao contribuinte ocorreu em 10.04.96 (doc. fls. 14), de exigência relativa ao exercício de 1991, período-base de 1990, resultará vencida minha posição na apreciação da preliminar de decadência, razão pela qual deixo de proceder ao exame de mérito da questão.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 16 de julho de 1998.


LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA



Processo nº. : 10580.003180/95-96
Acórdão nº. : 108-05.255

Recurso nº. : 116.665
Recorrente : D'ALMEIDA REPRESENTAÇÕES LTDA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL
relator designado

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o ilustre relator, peço vênias para dele discordar quanto à aplicabilidade das regras do instituto da **decadência**, na seara do Direito Tributário.

Vejo que a decadência foi suscitada pela empresa, em preliminar, quando da apresentação da impugnação (fl. 16), embora tenha feito referência ao instituto da prescrição. Assim mesmo, foi rechaçada pela autoridade julgadora de primeira instância, que entendeu aplicável o art. 173 do Código Tributário Nacional, e assim, tempestivo o lançamento efetuado pelo Fisco.

Embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho como consumada a **decadência** em relação ao imposto de renda e contribuição social do período-base de 1.990, consoante entendimento que, seguidamente, tenho esposado nos julgamentos perante esta E. Câmara, que tem sido acatado pela maioria dos seus membros, visto que o lançamento só foi cientificado ao sujeito passivo em 10.04.96 (AR de fl. 14), portanto, depois de esgotado o prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Jom

A. G. S.

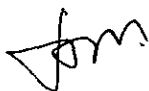
Processo nº. : 10580.003180/95-96
Acórdão nº. : 108-05.255

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.

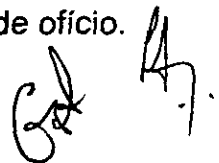
O problema se alarga, na medida em que se intenta classificar os diferentes tipos de lançamento contemplados pelo Código Tributário Nacional (CTN), atribuindo-se, a cada um deles, efeitos distintos. A divergência se agrava na tentativa de conciliação das regras estampadas no art. 173, com aquelas previstas 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". Ato 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.



1:



Processo nº. : 10580.003180/95-96
Acórdão nº. : 108-05.255

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 – impropriamente denominada de 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.



Processo nº. : 10580.003180/95-96
Acórdão nº. : 108-05.255

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, encaixa-se 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





Processo nº. : 10580.003180/95-96
Acórdão nº. : 108-05.255

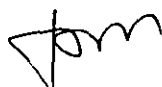
aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, de qualquer obrigação tributária, visto que já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo, inclusive, o dever de cálculo e apuração, daí a denominação de "auto-lançamento".

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 é apenas 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 consequência, 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



Processo nº. : 10580.003180/95-96
Acórdão nº. : 108-05.255

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 obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a *contrário sensu*, não homologado o que não está pago.

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

Jom

Ed *Ph*

Processo nº. : 10580.003180/95-96
Acórdão nº. : 108-05.255

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 desmitificar 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 vênica 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 para 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.



Processo nº. : 10580.003180/95-96
Acórdão nº. : 108-05.255

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 1.990. Sabendo que o marco temporal do fato gerador, do imposto de renda das empresas, se consumara, naquele ano, no dia 31.12.90, dispunha ela dos 5 anos subsequentes, ou seja, até 31.12.95 para atestar a regularidade dos procedimentos adotados pela fiscalizada.

Vejo dos autos que o Auto de Infração foi lavrado 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.

De todo o exposto, VOTO no sentido de acolher a preliminar de decadência, ficando prejudicado o exame de mérito.

Sala das Sessões - DF, em 16 de julho de 1.998.


JOSE ANTONIO MINATEL

