



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

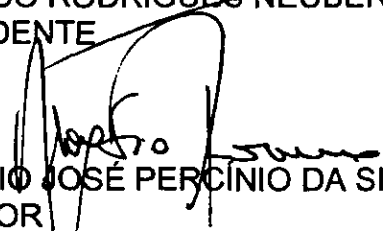
Processo : 10580.006725/2002-51/
Recurso : 132.076/
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1996/
Recorrente : BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA BRASIL S.A./
Recorrida : DRJ-SALVADOR/BA/
Sessão de : 15 de outubro de 2003/
Acórdão : 103-21.385/

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento tributário nos casos de tributos enquadrados na modalidade "homologação".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA BRASIL S.A.

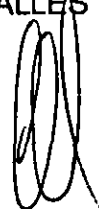
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, vencidos os conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Cândido Rodrigues Neuber, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORNALIZADO EM: 06 NOV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, NILTON PÊSS e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

Processo : 10580.006725/2002-51
Recorrente : BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA BRASIL S.A.

RELATÓRIO

I.a - Identificação

BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA BRASIL S.A. recorre a este Conselho da Decisão DJR/SDR 1.584 (fls. 457), de 31/07/2001, do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Salvador-BA.

Este processo foi constituído para prosseguimento da exigência tributária mantida na decisão de primeira instância acima indicada, originária do processo 10580.002686/2001-32, conforme representação à fl. 1, sobre a qual versa o recurso voluntário ora sob julgamento neste processo.

No processo original, remanesce a parcela da exigência exonerada pela mesma decisão de primeiro grau, contra a qual foi interposto recurso de ofício que recebeu o nº 132069. O recurso de ofício se encontra nesta Câmara, com análise sob a minha responsabilidade.

Às fls. 610, encontra-se termo de juntada, por "apensação", deste processo ao de nº 10580.002686/2001-32 (recurso de ofício).

I.b – Exigência

Foram lavrados autos de infração para exigência de IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 4) e CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 8), ambos referentes a fatos geradores de 31/12/95. A ciência da autuação se deu em 25/04/2001.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

Encontro a seguinte descrição no relatório da decisão recorrida (as citações de numeração de folhas são relativas ao processo original - 10580.002686/2001-32):

"O Auto de Infração de IRPJ foi proveniente de:

1) Custos, Despesas Operacionais e Encargos não necessários e/ou não comprovados, apurados conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, no valor tributável de R\$ 4.416.029,63. O enquadramento legal aponta infração aos artigos 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 242 e 243 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1994), aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994.

2) Rendimentos de Créditos em Liquidação não adicionados ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, com valor tributável de R\$ 1.754.390,14. O enquadramento legal aponta infração aos artigos 43 e 116 da Lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional); artigos 179, 193, 195, 197, 208, 215, 220, 222, 317 e 320 do RIR/1994

3. O Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi proveniente das mesmas irregularidades indicadas nos itens 1 e 2 do Auto de Infração de IRPJ, sendo que o enquadramento legal aponta infração ao artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; e artigo 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações do artigo 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

4. No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 13 a 23, os Autuantes, resumidamente, declaram:

4.1 o contribuinte não apropriou ao lucro líquido do exercício rendimentos de encargos financeiros devidos por clientes-mutuários, incidentes sobre créditos vencidos, no valor total de R\$ 1.754.390,14, mantido na conta redutora de ativo 1.6.9.95.00-6 - "Rendas a Apropriar de Operações de Crédito em Liquidação", porém não efetuou a correspondente adição ao lucro líquido para apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social;

4.2 tal prática fere o regime de competência estatuído pelo artigo 177 da Lei nº 6.404/76. O regime de competência impõe o tratamento da receita conforme a definitividade da sua ocorrência, em função do negócio jurídico que lhe deu causa. O contrato de crédito bancário gera a percepção de frutos para o credor-instituição financeira na medida do transcurso do tempo. O simples inadimplemento poderá revestir o contrato de uma conotação de anormalidade, mas não irá influir no direito do credor, já que o contrato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

continuará com o mesmo vigor jurídico e idêntica força executória, salvo nos casos de falência e concordata;

4.3 a forma de contabilização adotada pelo contribuinte obedece a Resolução BACEN 1.748/90, cujo fundamento é a lei nº 4.595/64, que confere ao Conselho Monetário Nacional competência para expedir normas gerais de contabilidade e estatística a serem observadas pelas instituições financeiras. Já a competência para estabelecer normas gerais sobre tributação pertence à Lei nº 5.172/66 (CTN), recepcionada pela Constituição Federal com status de Lei Complementar. As normas emanadas das autoridades tributárias não têm o condão de subtrair incidência tributária ou proporcionar benefício fiscal que não tenha sido contemplado na legislação tributária;

4.4 o contrato de crédito bancário confere à instituição financeira a titularidade de um direito de crédito perante o mutuário em montante que se expande na medida do tempo decorrido. Essa expansão constitui-se na própria razão de ser da sua atividade, já que o mecanismo remuneratório leva em conta o montante do crédito concedido em função do prazo de retorno, do risco individual e da situação do mercado financeiro. O crédito bancário constitui-se com a exigência de garantias suficientes que permitem concluir que o direito do credor não é alterado, tanto durante a fase de normalidade como na anormalidade decorrente do inadimplemento. Eventuais turbulências que ocorram no curso da relação jurídica não ameaçam o direito do credor, salvo quando esgotadas as possibilidades de cobrança, quando pode o contribuinte reconhecer o prejuízo em sua escrituração;

4.5 somente a partir de 01/01/1997, com a entrada em vigor do artigo 11 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, passou-se a permitir a exclusão das receitas financeiras sobre contratos de mútuo, a partir do momento em que se instala a relação processual de cobrança judicial mediante a citação do devedor. Ademais, é da própria natureza da atividade bancária a administração do risco, sendo em razão disso o setor da atividade econômica mais especializado e o que melhores resultados consegue. Admitir-se que a instituição financeira possa cumular com o mecanismo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, também o afastamento das rendas sobre os créditos em mero e previsível curso anormal é proporcionar um duplo mecanismo de proteção tributária à atividade bancária. Sua atividade em larga escala permite que certo número de operações "anormais" sejam absorvidas pelo conjunto de contratos, sem afetar a normalidade de sua carteira de créditos;

4.6 o mecanismo de que se vale a legislação tributária para que se proceda ao correto levantamento da base de cálculo dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

tributos e, ao mesmo tempo, sejam atendidos os interesses outros do contribuinte ou das demais autoridades sob cuja regência se encontre suas atividades, como no caso das instituições financeiras, é o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, conforme estabelecido no artigo 208 do RIR/1994. O artigo 215 do RIR/1994 prescreve a compatibilização entre os elementos contábeis e fiscais, enquanto o artigo 195 elenca os casos de ajustes do lucro líquido. Já o artigo 179, no seu parágrafo único, dá a abrangência dos rendimentos que devem ser considerados na apuração da base de cálculo do imposto de renda. Diante do exposto, procedemos, de ofício, à inclusão do saldo da rubrica “Rendas a Apropriar de Operações de Crédito em Liquidação”, no valor de R\$ 1.754.390,14, no cômputo do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, do período examinado;

4.7 o contribuinte contabilizou às contas 817630100-6 – “Assessoria Técnica” e 817570500-5 – “Serviços Diversos PJ” expressivos valores despesas, representadas por notas fiscais de serviços, emitidas por diversas pessoas jurídicas, cujas descrições dos serviços foram feitas de forma genérica e resumida, não permitindo a identificação do serviço prestado. Também foram apresentados recibos emitidos sem a descrição dos serviços prestados e outros emitidos a título de assessoria jurídica, mas sem qualquer contrato que especificasse o serviço prestado ou mesmo a comprovação da prestação do serviço. Intimado a apresentar as devidas comprovações, o contribuinte não logrou fazê-lo;

4.8 o contribuinte contabilizou à conta 817420500-3 – “Representações” despesas com cartão de crédito, cujos extratos mostram ser despesas pessoais de dirigentes e outras pessoas físicas, despesas essas que não guardam relação com a atividade da empresa, além de recibos desacompanhados dos respectivos extratos e despesas com artes e jóias, a título de representação da presidência. Intimado a comprovar a necessidade dessas despesas, o contribuinte não logrou fazê-lo;

4.9 o contribuinte contabilizou à conta 817420600-0 – “Promoções e Relações Públicas” despesas com patrocínio de duas equipes de hipismo, nos valores respectivos de R\$ 280.000,00 e R\$ 350.000,00. Da análise dos contratos apresentados, verifica-se que essas despesas não se encontram no rol das doações consideradas dedutíveis, além de não constarem cláusulas de quaisquer outras contraprestações de serviços necessárias à atividade da empresa;

4.10 o contribuinte contabilizou pagamentos feitos à “Laps Patrimonial S.A.”, nos valores de R\$ 10.000,00 e R\$ 116.550,00, conforme recibos, e R\$ 150.000,00, sem recibo, o primeiro a título de despesa com emolumentos judiciais e os outros dois, relativos a outras despesas operacionais. Um recibo traz apenas a descrição genérica



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

de "reforço de caixa" e o segundo, a descrição de "adiantamento para suporte com despesas com Síndico da Massa Falida da Serra da Pipoca Agropecuária Ltda.", não tendo sido apresentados contratos ou comprovantes que indiquem a natureza dos serviços, sua necessidade, comprovação das despesas e onde foram aplicados tais pagamentos;

4.11 o contribuinte contabilizou à conta 817210100-4 – "Reparos, Adaptações e Conservações" despesas relativas à reorganização de layout de andares do edifício Haddock Lobo, pagas à "Nasser Artes Decorativas e Comércio Ltda.", no valor de R\$ 20.500,00, sem apresentação de contrato e descrição do serviço, bem como de quaisquer outros comprovantes da efetiva realização dos serviços prestados;

4.12 face ao exposto, procedemos à glosa de todas as despesas citadas, conforme planilha anexa "Despesas Glosadas", cuja soma perfaz o montante de R\$ 4.185.210, 95. Foram também glosadas uma série de despesas, no valor total de R\$ 230.818,68, conforme relação anexa, por falta de apresentação de quaisquer documentos comprobatórios;

4.13 assim, é de R\$ 4.416.029,63 o total das despesas indedutíveis, tendo sido acrescido esse valor ao cômputo do lucro real do período examinado, bem como da base de cálculo da contribuição social, por meio do competente Auto de Infração ora lavrado."

I.c – Decisão de Primeira Instância

Impugnação à exigência recebida na repartição competente em 25/05/2001(fls. 227).

A autoridade julgadora de primeiro grau rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, julgou o lançamento do IRPJ totalmente procedente. Por outro lado, a exigência relativa à CSLL foi julgada parcialmente procedente, excluído o crédito tributário referente aos dispêndios comprovados. Tais gastos, muito embora não atendessem às condições para dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ, não interferiam na base de cálculo da CSLL, conforme legislação vigente à época.

A decisão ora combatida pode ser resumida conforme o seu ementário abaixo transcrito:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995

Ementa: NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.

DECADÊNCIA.

Na ocorrência de qualquer fato impeditivo da autuação fiscal pelo regime definitivo de tributação, antes de apresentada a declaração de rendimentos, descabe a arguição de decadência quando o lançamento é efetuado em prazo não excedente a 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou data da entrega da declaração, no caso do IRPJ, ou a 10 (dez) anos, no caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: DESPESAS OPERACIONAIS.

A dedutibilidade de despesas operacionais, para fins fiscais, está condicionada ao atendimento dos requisitos de necessidade, usualidade, normalidade e efetividade, enquanto que a comprovação dos gastos deve estar apoiada em documentação hábil e idônea.

REGIME DE COMPETÊNCIA. RENDAS A APROPRIAR.

A pessoa jurídica está obrigada a reconhecer, pelo regime de competência, os rendimentos decorrentes de créditos em liquidação ou em atraso, à medida do transcurso do tempo, para fins de determinação do lucro real.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

A mera alegação de que a exigência fiscal deveria ser efetuada pelo critério de postergação não merece acolhida quando a Impugnante não traz qualquer elemento comprobatório de que o imposto foi oferecido à tributação e efetivamente pago em período-base posterior.

TRANSMISSIBILIDADE DA MULTA PUNITIVA.

Restando comprovado que não foi configurada a sucessão, mas apenas alteração do controle acionário e da denominação social da empresa, não há que se cogitar da intransmissibilidade da multa por infração à legislação tributária.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

Exercício: 1995

Ementa: DESPESAS OPERACIONAIS.

No campo de incidência da Contribuição Social, não se sustenta a glosa de despesas comprovadamente realizadas, mas indedutíveis para efeito de apuração do lucro real, enquanto que as despesas não comprovadas devem ser glosadas, uma vez que afetaram, reduzindo indevidamente, a base dessa contribuição, que é o lucro líquido do exercício, apurado na forma da legislação comercial.

REGIME DE COMPETÊNCIA. RENDAS A APROPRIAR.

A pessoa jurídica está obrigada a reconhecer, pelo regime de competência, os rendimentos decorrentes de créditos em liquidação ou em atraso, à medida que transcorre o tempo, para fins de determinação da base de cálculo dessa contribuição."

Ciência da Decisão DRJ/SDR nº 1.584 por parte da Recorrente em 24/08/2001 (fls. 492).

I.d – Recurso

Recurso voluntário interposto em 25/09/2001 (fls. 502). Despacho acerca da regularidade do arrolamento às fls. 611.

A Recorrente, por intermédio do documento de fls. 502, além de requerer o encaminhamento do recurso voluntário, também solicita a remessa deste processo à DRJ/Salvador, antes do envio a este Conselho, para que seja retificado erro material na decisão recorrida.

Apresenta preliminares de decadência e de nulidade do lançamento por irregularidades dos MPF – Mandado de Procedimento Fiscal. Solicita anulação da decisão recorrida porque "violou o art. 146 do CTN que veda a mudança de critério jurídico do lançamento (...)".

No mérito, alega:

a) As rendas a apropriar não constituem acréscimo patrimonial, resultado positivo, receita, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

- b) Não existe norma que determine a adição ao lucro líquido das rendas a apropriar;
- c) Na hipótese de rejeição dos argumentos dos itens acima, teria havido mera postergação de imposto;
- d) Houve duplicidade de glosa de despesas;
- e) As despesas foram realizadas e são necessárias e efetivas;
- f) Não existe norma específica que determine adição à base de cálculo da CSLL de rendas a apropriar e despesas indedutíveis;
- g) O art. 11 da Lei 9.430/96 deve ser retroativamente aplicado se forem desconsiderados todos os argumentos anteriores;
- h) O art. 133 do CTN estabelece que o adquirente de estabelecimento comercial responde apenas pelos tributos devidos até a data da aquisição. Não é responsável, contudo, por multas.

Às fls. 597, requer juntada aos autos dos documentos de fls. 598/599.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

II.a – Admissibilidade

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade.

II.b – Análise

A análise inicial recai sobre a preliminar de decadência. No presente processo, a questão é relativa à decadência dos tributos submetidos à modalidade prevista no artigo 150 do CTN, os chamados lançamentos por homologação ou “auto-lançamentos”.

O artigo 173 fixa, como regra geral, o prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário por intermédio do lançamento. Igual prazo é adotado quando o Código trata especificamente do lançamento por homologação. Transcrevo os dois dispositivos, abaixo, in verbis:

“Art. 150, § 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.”

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

Parágrafo único. 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 indispensável ao lançamento."

O prazo de cinco anos não tem sido objeto de polêmica nem na doutrina nem na jurisprudência. O mesmo não se pode afirmar no que se refere ao termo inicial da sua contagem. Aí coexistem várias teses, todas, diga-se de passagem, muito bem fundamentadas. Citarei algumas delas, resumidamente, sem esquecer de mencionar que não serão abordadas as hipóteses de lançamento em virtude de decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado e também as de dolo, fraude ou simulação, porque não são matérias objeto deste processo.

Há os que entendem que, na ausência ou insuficiência de pagamento, deve-se iniciar a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, tendo em vista que não se trataria de lançamento por homologação, mas de lançamento de ofício, conforme previsto no inciso V do art. 149, abaixo.

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

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

Outros defendem a contagem a partir da homologação, ou quando transcorrido o prazo para a prática de tal ato pela Administração, na hipótese de homologação tácita, aplicando-se a partir desse momento a regra do art. 173, I. Na prática, essa interpretação contempla a soma dos prazos dos artigos 150 e 173.

Também existem aqueles que defendem que o termo inicial é sempre a data do fato gerador, em qualquer situação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

Sem a menor pretensão de esgotar um tema controverso e já tão esmiuçado por inúmeros respeitáveis especialistas no assunto, alinho-me aos que pensam que o termo inicial será sempre o fato gerador, não obstante inexistir pagamento.

A modalidade de lançamento na qual se encontra enquadrado um tributo está definida na sua legislação de regência. Deve-se compulsar a lei para descobrir qual é a participação do sujeito passivo desde a apuração do montante devido até o momento da satisfação da obrigação principal. Não é a circunstância de haver pagamento (ou não) que define o tipo de lançamento.

Quando cabe a ele informar dados ao Fisco e aguardar que ele (o Fisco) os processe e informe o valor devido para só então efetuar o pagamento, estamos diante do lançamento por declaração. No lançamento de ofício, todos os procedimentos são adotados pela Administração de forma independente de colaboração do sujeito passivo. Na modalidade do lançamento por homologação, toda a atividade de apuração do valor do tributo é atribuída ao sujeito passivo. A definição desta modalidade está no caput do art. 150:

“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.”

Ao identificar a modalidade de acordo com as regras legais que definem a essência da sistemática de apuração e pagamento do tributo, então o intérprete estará apto a identificar a sua regra específica de decadência.

Vislumbro um equívoco na argumentação dos que defendem que só pode haver homologação de pagamento. Não é o pagamento que se homologa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

Segundo Hugo de Brito Machado¹, o "objeto da homologação é a atividade de apuração. Tal atividade é privativa da autoridade administrativa. Assim, quando atribuída por lei ao sujeito passivo da obrigação tributária, faz-se necessária a homologação, que a transforma em atividade administrativa. Pela homologação, a autoridade faz sua aquela atividade que foi de fato desenvolvida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Ainda quando se diz que a autoridade homologa o pagamento, na verdade é a apuração do valor pago que está sendo homologada."

José Antonio Minatel², quando integrava a 8ª Câmara deste Conselho e com a objetividade e a simplicidade que lhe são peculiares, assim se pronunciou ao enfrentar a matéria:

"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 contrario 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."

Convém lembrar que o termo "lançamento" conforme empregado nos §§ 1º e 4º do artigo 150 vem designar a atividade de apuração do tributo realizada pelo sujeito passivo, exatamente a atividade que carece de homologação. Nesse sentido, lançamento não significa ato administrativo de constituição do crédito tributário.

¹ "LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA", Dialética e Icet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.

² Voto integrante do Acórdão 108-04.393, sessão de 09/07/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

Alberto Xavier³, ao criticar a terminologia do Código, vem confirmar, indiretamente, essa constatação ao referir-se à existência da figura de um "lançamento praticado por particular", o que no meu entender, é a própria atividade de apuração acima referida. Escreve o professor:

"Salta logo à vista a imprecisão e incoerência do legislador quando, após tentativa de salvar o conceito de lançamento como atividade privativa da Administração, recusando-se formalmente a utilizar o conceito – com aquele contraditório – de auto-lançamento, acaba caindo neste vício, ao aludir, nos §§ 1º e 4º do artigo 150, à "homologação do lançamento". Assim fazendo, entrou em contradição com o "caput" do artigo 150 em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e, do mesmo passo, acabou por reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo Fisco, o que contraria a noção do artigo 142."

Ressalve-se que me atrevo a discordar do ilustre mestre, pelas razões já aqui expostas, no tocante à sua certeza de que a homologação é relativa ao pagamento.

É oportuno lembrar que o § 4º do art. 150 seria simplesmente inútil se o pagamento é que fosse passível de homologação, a norma a ser aplicada seria sempre a geral (art 173, I). Além do mais, o que estaria sujeito à homologação, senão a apuração, quando não há valor a ser pago em virtude do próprio sistema de apuração do tributo, a exemplo do que ocorre com o IRPJ na situação de prejuízo fiscal ou de IPI e ICMS quando o conta corrente acusa crédito do contribuinte?

Na verdade, o § 4º do art.150 do CTN fixa um prazo de 5 anos, contados a partir do fato gerador, para que a Administração exerça o seu poder de controle sobre a acurácia da atividade de apuração (ou, como vimos, de "lançamento") que deve ser realizada pelo sujeito passivo por determinação legal. Dentro desse

³" DO LANÇAMENTO: TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO", Forense, Rio de Janeiro-RJ, 1998, pág. 87.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

prazo, sendo constatada ausência ou insuficiência de recolhimento, cabe à autoridade competente realizar o lançamento de ofício como previsto no inc. V do art. 149.

Contudo, a hipótese de lançamento de ofício não transfere o procedimento fiscal para o âmbito da regra geral de decadência do art. 173, I. O inc. V do art. 149 apenas tem a função de autorizar o lançamento de ofício. Afinal, como já demonstrado, a homologação diz respeito à atividade de apuração do valor do tributo e tem o seu *dies ad quem* fixado no citado § 4º do artigo 150 como regra específica para os casos de lançamento por homologação. O decurso do prazo sem manifestação do Fisco implica na concordância tácita e extingue o direito de lançar.

Também me parece natural que o prazo tenha a sua contagem iniciada com o nascimento da obrigação tributária. Nas duas outras modalidades – de ofício e declaração, o lapso temporal (art. 173, I) encontra justificativa na necessidade de reservar-se tempo para o procedimento administrativo que antecede o lançamento tributário e o pagamento, ao contrário do que ocorre no lançamento por homologação em que o pagamento prescinde de ato administrativo prévio. Daí ter-se a antecipação do *dies a quo* - que é, em geral, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado - para a data de ocorrência do fato gerador.

Portanto, concluo que o lançamento do IRPJ relativo a fato gerador de 1995, formalizado em 25/04/2001, já estava alcançado pela decadência.

No tocante à CSLL, não parece haver polêmica quanto à sua natureza tributária e sobre a sua submissão às regras de decadência dos tributos. Também me parece certo que a legislação de regência no ano ao qual se refere a autuação, 1995, autoriza enquadrá-la na modalidade do art. 150 – lançamento por homologação.

O prazo decadencial das contribuições sociais é de 10 (dez) anos, conforme fixado pelo art. 45 da Lei 8.212/91, abaixo, in verbis:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea j do art. 95 desta lei."

Todavia, a precisa identificação da regra de decadência aplicável às contribuições sociais inclui também a observação do art. 146, III, "b" da Constituição da República. Prescreve o texto constitucional:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

De fato, como vimos, a Constituição exige expressamente que a matéria seja disciplinada por intermédio de lei complementar. O nosso Código Tributário - Lei 5.172/66 - é o ato legal competente para dispor sobre o tema. Muito embora não seja lei complementar formal, o é no seu aspecto material ou ontológico haja vista ter sido assim recepcionado pela atual ordem constitucional.

De acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho⁴, "o Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for

⁴ "CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO", 13ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 2000, pág. 191.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional princípio da recepção, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da economia legislativa."

Seria admissível que o legislador ordinário viesse a fixar prazo decadencial menor exercendo a delegação que lhe foi passada pelo comando "se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos..." (§ 4º do art. 150), não haveria aí nenhuma afronta à Lei Maior. Se fixar prazo maior, como efetivamente ocorreu no caso do art. 45 da Lei 8.212/91, invadirá o âmbito privativo da lei complementar e, conseqüentemente, terá desrespeitado o comando do art. 146, II, "b" da Carta Magna.

Esse é o consenso que encontro na doutrina, a exemplo de Luciano Amaro⁵:

"Não obstante, aparentemente, a lei de cada tributo (que opte pela modalidade de lançamento por homologação) possa escolher qualquer prazo, maior ou menor do que o indicado no Código Tributário Nacional, parece-nos que a melhor exegese é no sentido de que a lei só possa fixar prazo para homologação menor do que o previsto pelo diploma legal."

A Lei 8.212/91 também extrapolou a sua competência ao fixar, como termo inicial do prazo decadencial, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído" (art. 45, I), quando o art. 150 do CTN, no seu §

⁵ "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 1999, pág. 348.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo : 10580.006725/2002-51
Acórdão : 103-21.385

4º, já estabelecera a data do fato gerador como ponto de partida da contagem do prazo.

Desse modo, concluo que a exigência tributária referente à CSLL foi formalizada quando já havia decaído o direito de constituir o crédito tributário. Todavia, devo ressaltar que o caso aqui analisado não se encontra entre as hipóteses em que a Administração Pública da União pode afastar a aplicação de dispositivo de lei inconstitucional conforme discriminadas no Decreto 2.346/97 e no art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda aprovado pela Portaria MF 55/98.

Entretanto, apesar das vedações dos atos administrativos citados no parágrafo anterior, resolvo acolher a jurisprudência dominante deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que reconhece o prazo de cinco anos como aplicável à decadência das contribuições sociais.

II.c - Conclusão

Acato a preliminar de decadência do lançamento e dou provimento ao recurso voluntário. O acolhimento dessa preliminar prejudica a análise das demais razões de contestação.

A unidade da Secretaria da Receita Federal encarregada da execução do acórdão deve retificar a numeração das folhas do processo a partir da fl. 611 haja vista a existência de uma folha não numerada entre as fls. 610 e 611.

Sala das Sessões-DF., em 15 de outubro de 2003

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA