

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10665.000098/93-71
Recurso nº : 110.106
Matéria : IRPJ - EXS.: 1988 e 1989
Recorrente : ANTONIO DE OLIVEIRA & IRMÃOS LTDA.
Recorrida : DRJ-Belo Horizonte/MG
Sessão de : 17 DE FEVEREIRO DE 1998
Acórdão nº : 105-12.166

IRPJ - EXS. DE 1988 E 1989 - MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO CONTABILIZADO - LUCRO ARBITRADO. A falta de contabilização do movimento bancário infringe o Código Comercial, artigo 12, caput, primeira parte; o Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 7º, e a Lei 2.354/54, artigo 2º (artigo 157 § 1º do RIR/80), instaurando insegurança quanto a prestabilidade da escrita para determinar o lucro líquido e consequentemente o lucro real, o que autoriza o arbitramento dos lucros.

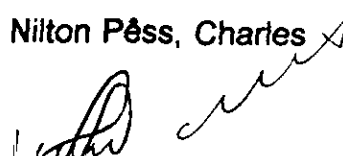
DECADÊNCIA - RECONHECIMENTO DE OFÍCIO - A decadência do direito de constituir o crédito tributário, uma vez ocorrida, é insanável e por força do princípio da moralidade administrativa deve ser reconhecida de ofício, independentemente do pedido do interessado.

IRPJ - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - ANO-BASE DE 1987 - EXERCÍCIO DE 1988 - Por tratar-se de lançamento por homologação, a constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ, no período supra, somente poderia ter sido efetuado no prazo de 05 (cinco) anos a contar da data da ocorrência do fato gerador. Após o decurso desse prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150 § 4º do CTN).

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTONIO DE OLIVEIRA & IRMÃOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar suscitada de ofício, pelo Conselheiro relator, para excluir a exigência relativa ao exercício financeiro de 1988, em virtude de ter decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Pêss, Charles



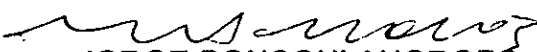
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

Pereira Nunes, Verinaldo Henrique da Silva e Afonso Celso Mattos Lourenço (os três primeiros rejeitavam a preliminar suscitada; o último dava provimento ao recurso).



VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE



JORGE PONSONI ANOROÇO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 MAR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VICTOR WOLSZCZAK e IVO DE LIMA BARBOZA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

Recurso nº : 110.106
Recorrente : ANTONIO DE OLIVEIRA & IRMÃOS LTDA.

RELATÓRIO

01 - A empresa acima identificada, já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário contra decisão da autoridade singular; que indeferiu parcialmente a impugnação apresentada contra a exigência materializada no auto de infração de fls. 01/05.

02 - A exação decorreu da apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica com base no lucro arbitrado, que por sua vez foi encontrado com suporte na receita bruta conhecida e foi antecedido da desclassificação da escrita contábil da empresa, abrangendo os anos-base de 1987 e 1988, exercícios de 1988 e 1989. A desconsideração da escrita está suportada no fato da empresa não ter registrado na contabilidade as movimentações ocorridas em contas bancárias que mantinha no Banco do Brasil, Banco Bradesco e Caixa Econômica Federal. O lançamento está capitulado nos artigos 399, inciso I, e 400 do Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 85450/80, combinado com a Portaria MF nº 22/79 (fls. 02).

03 - Inconformado com a exigência, o contribuinte impugnou-a; alegando, em resumo, que o AFTN encarregado dos trabalhos, apesar de ter a sua disposição toda a documentação da recorrente, limitou-se a examina-la por amostragem e, sem efetuar qualquer levantamento, concluiu que a mesma era imprestável; que a falta de registro das operações bancárias não significa que o resultado contábil apurado esteja incorreto e que o fisco não demonstrou a impossibilidade da apuração do lucro real. Reclama, também, contra a exigência de multa de mora pelo atraso na entrega da declaração, que teve como base de cálculo o imposto lançado de ofício; e pede a compensação do imposto já espontaneamente

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

pago, que alega não foi levado em conta pelo fisco por ocasião do lançamento. Na seqüência solicita a realização de perícia, identificando o perito e os quesitos que pretende sejam respondidos (fls. 28/34).

04 - O AFTN autuante, manifestando-se sobre a impugnação; admitiu que não cabe a exigência da multa de mora pelo atraso na entrega da declaração, porém, insiste na manutenção das demais exigências e propõe que seja indeferido o pedido de perícia, dado que consta dos autos as informações necessária ao deslinde do litígio. Quanto ao mérito entende, em síntese, que a falta de escrituração do movimento bancária torna imprestável a escrita contábil e cita acórdão exarado pela Segunda Câmara deste Conselho, que ratifica o seu entendimento. No que tange à compensação, no lançamento de ofício, do imposto espontaneamente pago, esclarece que, como demonstrado às fls. 04, o mesmo já foi compensado (fls. 63/64).

05 - A autoridade singular, julgando o feito; deu provimento parcial à impugnação para afastar apenas a cobrança da multa pelo atraso na entrega da declaração. Fundamentou a decisão, quanto ao mérito, em resumo, no sentido de que *a "contabilidade não atende aos princípios consagrados pela legislação comercial e pela técnica contábil, evidenciando a falta de confiabilidade no lucro real apurado"*, o que justifica o arbitramento do lucro. No que tange à perícia solicitada, indeferiu-a fundamentando que a mesma é desnecessária *"já que todos os elementos imprescindíveis ao julgamento do processo foram anexados ao mesmo"* (fls. 68/72).

06 - Inconformado com a decisão primeira, a empresa dela recorreu a este Colegiado. No recurso, em resumo, persiste nas alegações já desfiadas por ocasião da impugnação e insiste no pedido de realização de perícia. Reitera que *"o AFTN não procedeu a nenhum exame dos livros e documentos de contabilidade do contribuinte"* e que *"a verificação das obrigações tributárias foi feita pelo critério de amostragem"*, como afirmado pelo próprio fisco no Termo de Encerramento. Cita, também, que *"Não será uma simples falta de escrituração de um só movimento bancário para autorizar a desclassificação de toda escrituração contábil"*, encerrando

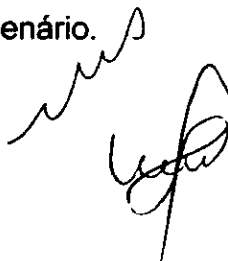
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

com o argumento de que a fiscalização não demonstrou *"qual seria a movimentação bancária não contabilizada. Ficou somente na alegação sem contudo, apresentar prova documental capaz de pelo menos arranhar a escrituração do contribuinte"* (fls. 75/76).

07 - É relevante, para as conclusões que constarão do voto, reiterar que a exigência abrange os anos-base de 1987 e 1988, exercícios de 1988 e 1989, e que a notificação do lançamento ocorreu no dia 11 de fevereiro de 1993 (fls. 25).

08 - É o relatório, que li em plenário.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke at the end.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

V O T O

CONSELHEIRO JORGE PONSONI ANOROZO - RELATOR.

01 - O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço porque preenche os demais requisitos necessários à sua admissibilidade.

02 - Desde já manifesto que, para mim, não assiste razão à recorrente em seus reclamos. Realmente ela manteve à margem da escrituração as contas bancárias que possuía junto ao Banco do Brasil, Banco Bradesco e Caixa Econômica Federal; cujos extratos - senão todos pelo menos alguns - foram juntados pelo próprio contribuinte e encontram-se por cópia às fls. 53/61. Como se depreende da análise desses extratos, diversas entradas e saídas de recursos transitaram pelas contas; todos mantidos sem registro e fora da contabilidade, resultando, em consequência, na falta de reflexão dos eventuais efeitos dessas operações no resultado do período e no patrimônio da empresa.

03 - Não restam dúvidas a respeito de que as demonstrações financeiras, em função dessas omissões, deixaram de merecer credibilidade; permitindo inferir que tanto o resultado quanto a situação patrimonial da empresa não espelham a realidade. O contribuinte, por seu turno; pretende convencer que a falta de escrituração da movimentação bancária não seria motivo suficiente para justificar o arbitramento. Ora, quando a fiscalização identifica uma ou outra operação não registrada, pode ser possível ajustar de ofício o lucro real declarado e cobrar o imposto sobre as omissões; sem arbitrar o lucro. Todavia, isso não é factível na hipótese dos autos, pois a escrituração omitiu o registro da movimentação das contas de 03 (três) bancos, com mais de uma centena de operações envolvendo as mais variadas datas dentro dos dois períodos objeto da auditoria. Para mensurar as

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

consequências desse evento seria necessário refazer toda a contabilidade e, convenhamos, essa não é a função do fisco. Cabe à fiscalização apenas e tão somente constatar a existência ou não da escrita contábil e verificar se ela foi elaborada de conformidade com a legislação comercial e fiscal.

04 - A legislação pertinente ao assunto é clara e transparente, afirmando, em síntese; que: *"o contribuinte obrigado ou que optar pelo pagamento do imposto com base no lucro real deve manter escrituração contábil com observância das leis comerciais e fiscais, onde deverão ser registradas todas as suas operações"*. Não é outra a interpretação que se pode obter da leitura do art. 7º, do Decreto-lei nº 1598/77, e do art. 2º, da Lei 2354/54; compilados no art. 157, § 1º, do Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 85450/80, "in verbis":

Art. 157 - A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei nº 1598/77, art. 7º).

§ 1º - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional (Lei nº 2354/54, art. 2º).

05 - O Código Comercial Brasileiro, por seu turno, também trata do assunto, manifestando-se da seguinte forma no artigo 12, Primeira Parte, título I, Capítulo II:

Art. 12. No *Diário* é o comerciante obrigado a lançar com individuação e clareza todas as suas operações de comércio, letras e outros quaisquer papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, e em geral tudo quanto receber e despende de sua ou alheia conta, seja por que título for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

data em que forem extraídas da caixa. Os comerciantes de retalho deverão lançar diariamente no *Diário* a soma total das suas vendas a dinheiro, e, em assento separado, a soma total das vendas fiadas no mesmo dia.

06 - Claro está, portanto, que o registro da totalidade das operações, aí incluídas as decorrentes da movimentação bancária, é requisito essencial para que se admita a existência de escrituração contábil efetuada de conformidade com a legislação comercial e fiscal e, por consequência, que se admita o pagamento do imposto com base no lucro real. Não é outra a boa interpretação que deve emanar da análise literal dos textos legais supra.

07 - Este Conselho já prolatou inúmeros acórdãos a respeito da matéria. Esta Câmara, inclusive, já julgou assunto idêntico que resultou no Acórdão nº 105-1658/86, que abaixo copio:

MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO CONTABILIZADO - A não escrituração das contas correntes bancárias, mantidas pela empresa, denota que a contabilidade da pessoa jurídica não atende aos princípios consagrados pela legislação comercial e pela técnica contábil, evidenciando a não confiabilidade do lucro real apurado e tornando correto o procedimento fiscal de arbitrar os lucros do exercício.

08 - Mais adiante a legislação fiscal, através do artigo 47, inciso II, letra "a", da lei 8981/95, incorporou o entendimento que de longa data emana dos tribunais administrativos; incorporação essa que, a rigor, nem era necessária, dada a transparência dos dispositivos já existentes. Todavia, por tratar-se de disposição interpretativa, é útil no sentido de eliminar de vez as eventuais controvérsias a respeito do assunto. Transcrevo abaixo o dispositivo citado:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:


8 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestáveis para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou (destaque do relator).

09 - Não procede, também, a alegação do contribuinte no sentido de que a fiscalização não demonstrou qual seria a movimentação bancária não contabilizada. Ora, na descrição dos fatos, às fls. 02, o fisco esclarece que a empresa não contabilizou *nenhuma* das operações que integram as contas bancárias. Desta forma, caberia a autuada comprovar o eventual equívoco do Auditor; o que não fez em momento algum do processo.

10 - No que tange ao indeferimento do pedido para a realização de perícia (fls. 65); trata-se de competência exclusiva da autoridade preparadora, conforme preceitua o art. 17, do Decreto 70235/72, então vigente; não cabendo a este Conselho sobre a mesma se pronunciar. No entanto, mesmo assim manifesto que entendo ter procedido corretamente a referida autoridade, pois a perícia somente se prestaria se pretendesse contraditar o feito fiscal quanto ao suporte fático da exação, ou seja, comprovar que a movimentação bancária integrava a escrituração. A leitura dos quesitos apresentados por ocasião da impugnação, às fls. 33, bem demonstram que não é esse o objetivo da perícia. Aliás, para comprovar tal fato não seria necessária a realização de perícia; bastaria o contribuinte juntar cópias de algumas folhas do livro diário demonstrando, mesmo que por mero início, que as contas estavam escrituradas. Com isso certamente provocaria diligência para verificação do fato.

11 - Não obstante os fundamentos acima, em respeito ao princípio da moralidade administrativa que sempre norteou os atos deste Colegiado e a exemplo de precedente já ocorrido nesta Câmara; levanto de ofício a preliminar de decadência relativa ao ano-base de 1987, exercício de 1988, porque percebi o fato.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

12 - Para mim, como adiante fundamentarei e com a devida vênia daqueles que entendem de forma diversa, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário já havia decaído por ocasião da ciência da exação. O lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas ocorre por homologação, portanto o prazo para constituir o crédito relativo a esse tributo é de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador. O ano-base objeto da exação é o de 1987, cujo fato gerador, por ser complexo, completou-se apenas em 31 de dezembro de 1987; assim sendo o crédito tributário relativo ao mesmo somente poderia ser constituído até o dia 31 de dezembro de 1992. A empresa foi cientificada do lançamento apenas em 11 de fevereiro de 1993 (fls. 25), portanto, após o mesmo ter sido tacitamente homologado.

13 - Quanto a arguição de ofício da preliminar de decadência, lembro a manifestação de Luiz Henrique Barros de Arruda, as fls. 85 da obra "Processo Administrativo Fiscal", Editora Resenha Tributária, sob o título "g) Decadência, Homologação Tácita e prescrição.":

Como corolário do raciocínio acima, a doutrina e a jurisprudência administrativa são unânimes em reconhecer, por força do princípio da moralidade administrativa, que, sendo a decadência e a homologação tácita (em verdade, espécie de decadência) hipóteses de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente de pedido do interessado.

14 - Para bem demonstrar os motivos que formam minha convicção a respeito da matéria, entendo necessário tratar das diversas modalidades de lançamentos existentes e das alterações na sistemática de cobrança do imposto de renda das pessoas jurídicas no decorrer do tempo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

15 - Por primeiro relembro as modalidades de lançamento previstas no Código Tributário Nacional - CTN, instituído pela Lei 5172/66; necessariamente o lançamento do IRPJ deverá estar classificado numa delas. De pronto afasto teorias que tratam da hipótese de lançamentos híbridos ou mistos, simplesmente porque essas modalidades não estão legalmente previstas. É necessário que se identifique, dentre as características que envolvem o lançamento de cada tributo, as mais marcantes e com base nessas premissas proceder à identificação da modalidade de lançamento aplicável.

16 - As disposições relativas ao assunto estão previstas nos artigos 147, 149 e 150. Em resumo o primeiro artigo trata do lançamento conhecido como *"por declaração"*, o segundo do lançamento *"de ofício"* e o terceiro do lançamento *"por homologação"*. Trataremos de cada um deles.

17 - O artigo 147, que trata do lançamento conhecido como *"por declaração"*, assim conceitua essa modalidade:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensável à sua efetivação.

18 - A interpretação literal do texto supra permite inferir o seguinte: a) *que o lançamento será efetuado com base em declaração;* b) *que a declaração deve ser apresentada pelo sujeito passivo ou terceiro;* c) *que a declaração, com as informações sobre matéria de fato, é indispensável à efetivação do lançamento.*

19 - Para que o lançamento se enquadre na modalidade supra, é necessário a prévia apresentação de uma declaração; que servirá de base e suporte

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

para a realização do mesmo e sem a qual não poderá ser efetuado. O contribuinte ou terceiro, *na forma e nos prazos estabelecidos pela legislação específica*; tem como uma das prestações positivas a obrigatoriedade de apresentar a declaração necessária à regular efetivação do lançamento, *sob pena de sujeitar-se ao lançamento de ofício*.

20 - Atendida essa circunstância, resta ao sujeito passivo apenas aguardar tranquilamente o lançamento. O vencimento do imposto lançado em decorrência da declaração regularmente apresentada dar-se-a após a notificação do mesmo pela autoridade tributária. Até o exercício de 1996, tínhamos como exemplo típico dessa modalidade, o imposto territorial rural - ITR; que dependia da apresentação da chamada "declaração do ITR" para que, com base nos dados dela constante, fosse efetuado o lançamento. Uma vez apresentada a referida declaração, na forma e nos prazos estabelecidos pela legislação, o contribuinte somente estava obrigado ao pagamento do imposto após ter sido notificado do lançamento; que por vezes demorava anos para ocorrer.

21 - O artigo 149, que trata do lançamento conhecido como "de ofício"; definiu a modalidade da seguinte forma:

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

I - quanto 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

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

V - etc.....

.....

22 - De pronto percebe-se que a forma de lançamento acima prevista deve ser aplicada quando o contribuinte não cumpre com as obrigações tributárias a seu cargo. Trata-se da situação na qual o Estado se vê obrigado a intervir coercitivamente para forçar o cumprimento da obrigação por parte daquele que dela procura se evadir. Nesse caso é irrelevante que o lançamento revisado, que pode resultar no lançamento de ofício em função de diferenças eventualmente detectadas, tenha originalmente sido efetuado na modalidade de declaração ou homologação. Esse lançamento decorre da iniciativa do poder que possui a competência administrativa sobre o tributo respectivo e se aplica a ambas modalidades de lançamento.

23 - Por último temos a lembrar a modalidade conhecida como "lançamento por homologação", tratado no artigo 150 do CTN:

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

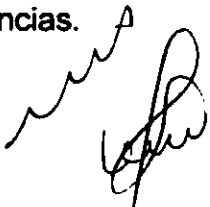
§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º. 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 comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

24 - Observa-se com nitidez que na hipótese prevista no artigo 147 o contribuinte limita-se a apresentar uma declaração e passivamente aguarda o lançamento, enquanto que na hipótese citada no item anterior, relativa ao artigo 150, o contribuinte antecipa o pagamento do imposto independente da prestação de qualquer declaração ou do prévio exame da autoridade. Trata-se de modalidade na qual a legislação outorgou ao sujeito passivo a obrigação de praticar todos os atos, que vão desde o levantamento da base de cálculo; aplicação da alíquota sobre a mesma; apuração do imposto devido e seu pagamento. Agora é o Estado que passivamente aguarda o cumprimento das obrigações por parte do contribuinte, utilizando como um dos instrumentos de coação para o cumprimento voluntário das mesmas a possibilidade de efetuar o lançamento de ofício; caso ocorram omissões ou inadimplências.



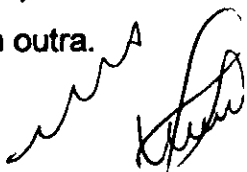
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

25 - Estando a cargo do contribuinte todas as ações, reserva-se o sujeito ativo o direito de proceder aos exames que considerar necessário para verificar a correção dos procedimentos. No entanto o § 4º, do artigo 150, estabeleceu prazo para o exercício de tal direito, fixando-o em *"05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador"*, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

26 - Enquadram-se na modalidade de lançamento por homologação, com certeza e exemplificando, tributos tais como o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; o Imposto de Renda Retido na Fonte - IRF; o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS; a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; a contribuição denominada de Programa de Integração Social - PIS; o Imposto Sobre Operações Financeiras - IOF; enfim; impostos e contribuições sociais que a legislação atribuiu ao sujeito passivo a responsabilidade por todos os procedimentos de apuração e recolhimento, independente da apresentação de prévia declaração ou do prévio exame da autoridade administrativa.

27 - Por oportuno alerta que a legislação, ao instituir tributos, não os classifica em nenhuma modalidade de lançamento. Limita-se, regra geral, a estabelecer em seu bojo quem são os contribuintes; a base de cálculo; a alíquota; os prazos e a forma de recolhimento. Cabe aos teóricos que militam na área do direito tributário e aos Tribunais Administrativos e Judiciários a incumbência de, analisando as características de cada tributo no decorrer do tempo, enquadrá-lo na respectiva modalidade. A modalidade pela qual se processa o lançamento de determinado imposto ou contribuição pode ser alterada no decorrer do tempo, em função de mudanças na legislação que alterem procedimentos de lançamento e recolhimento. O tributo pode ser instituído com características que o enquadrem em determinada modalidade e posteriormente, dada alterações nessas características; passar a se enquadrar em outra.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

28 - E o imposto de renda pessoa jurídica? Em qual modalidade de lançamento se enquadra? Essa é a questão que deve ser enfrentada. No meu entender, uma vez resolvido esse problema, estará solucionado também aquele relativo à decadência.

29 - Para mim o IRPJ, até o exercício de 1982, possuía características que o enquadravam na modalidade de lançamento por declaração. Não é outra a ilação que se permite inferir do disposto nos artigos 34, § 8º, da Lei nº 4506/64 e 596, § 1º e 2º; Seção II - Declaração das Pessoas Jurídicas; Capítulo "I" - Declaração de Rendimentos; Título "I" - Lançamento; Livro "IV" - Administração do Imposto. Tudo do Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza; aprovado pelo Decreto 85450/80; que abaixo transcrevo:

LEI Nº 4506, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.

Art. 34 - As pessoas jurídicas, ressalvado o disposto no artigo 35, apresentarão a declaração de seus rendimentos nos seguintes prazos:

§ 8º - O imposto devido pela pessoa jurídica, em face de sua declaração anual de rendimentos, deverá ser recolhido por meio de guias próprias, assinadas pelos contribuintes ou por seus representantes, dentro dos prazos indicados na notificação.

RIR/80 - DECRETO 85450/80.

Art. 596 - As repartições lançadoras, por delegação de competência a que se refere o artigo 594, poderão estabelecer escala para entrega das declarações de rendimentos das pessoas jurídicas, conforme as instruções que forem baixadas pela Secretaria da Receita Federal, observados os prazos previstos nos artigos 592 e 593, ficando vedada, nesse caso, a remessa de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

**declaração pelo correio (Lei 4.506/64, art. 34, § 1º).
(destaques do relator).**

§ 1º - No ato da entrega, dentro da escala estabelecida previamente, a repartição competente para receber a declaração dará o respectivo recibo, *juntamente com a notificação das quotas para recolhimento do imposto devido* (Lei nº 4.506/64, art. 34, § 2º). (destaques do relator).

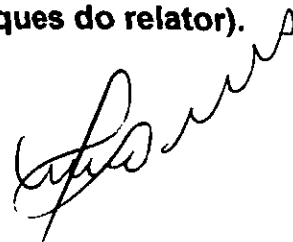
§ 2º - o crédito tributário será fixado com base na declaração de rendimentos a que se refere o parágrafo anterior, *mediante conferência sumária dos respectivos cálculos* (Lei 4.506/64, art. 34, § 3º, e Lei nº 5.172/66, art. 142 e § único). (destaques do relator).

30 - Mais adiante o artigo 631, § 4º; capítulo "V" - Arrecadação do Imposto Lançado; Título "I" - Lançamento; Livro "IV" - Administração do Imposto, do mesmo Regulamento citado no item anterior; confirmou à necessidade do prévio lançamento do imposto; manifestando-se da seguinte forma:

Art. 631 - A arrecadação do imposto em cada exercício *começará no mês seguinte ao de encerramento do prazo de entrega da declaração de rendimentos* (Lei 4.154/62, art. 31). (destaques do relator).

§

§ 4º - É facultado ao contribuinte, *depois de lançado*, pagar antecipadamente uma ou mais quotas, ou a totalidade do imposto (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 93, § 1º). (destaques do relator).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

31 - Constata-se com meridiana clareza, pela interpretação literal dos textos legais supra, que até então o IRPJ era fixado com base na declaração de rendimentos anteriormente apresentada; donde originava-se a notificação para que o contribuinte efetuasse o pagamento do mesmo, cujo pagamento somente deveria ocorrer após o lançamento (art. 596 § 2º - *o crédito tributário será fixado com base na declaração de rendimentos*. Art. 592 § 1º - ... *a repartição competente para receber a declaração dará o respectivo recibo, juntamente com a notificação das quotas para recolhimento do imposto devido*. Art. 631 § 4º - *É facultado ao contribuinte, depois de lançado, pagar antecipadamente...*).

32 - Não se diga que o regime de antecipações e duodécimos no recolhimento do imposto, a que estavam sujeitas determinadas empresas, compromete o raciocínio supra. Esses recolhimentos decorreram da obrigatoriedade de pagamento do mesmo, nesses casos, em 12 (doze) parcelas, porém com vínculo umbilical inquestionavelmente ligado à declaração. É o que se depreende dos artigos 632 e 633, do mesmo RIR/80; que transcrevo em parte:

Art. 632 - As pessoas jurídicas que encerrarem balanço anual no dia 31 de dezembro e, no exercício anterior, tiverem pago o imposto de que tratam os artigos 405 a 411 em montante igual ou superior a Cr\$ 465.000,00 (quatrocentos e sessenta e cinco mil cruzeiros) antes de deduzidos os incentivos fiscais e as contribuições para a Fundação MOBRAL e ao PIS, são obrigadas a pagar o referido imposto em 12 (doze) prestações mensais no curso do exercício financeiro em que for devido (Decreto-lei nº 62/66, art. 19, e Decreto-lei nº 1704/79, art. 4º).

§ 1º - As pessoas jurídicas que levantarem balanço até 30 de setembro do ano-base, obrigadas a apresentar a declaração de rendimentos até o último dia de janeiro, pagarão, no ato da apresentação da declaração importância correspondente a...

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

§ 2º - As pessoas jurídicas que, nos termos da legislação vigente, *devem apresentar declaração de rendimentos a partir do mês de fevereiro do exercício financeiro*, recolherão, até o dia 20 (vinte) de cada um dos meses que *antecedem ao da apresentação da declaração de rendimentos*, parcelas...

§ 3º - No ato da *apresentação da declaração*, a pessoa jurídica pagará a parcela do imposto a recolher correspondente *ao mês da apresentação da declaração*...

Art. 633 - A pessoa jurídica que não encerrar balanço anual no dia 31 de dezembro e cujo *último lançamento do imposto, com base na declaração de rendimentos*, tenha sido de valor igual ou...

§ 1º - O recolhimento será efetuado até o dia 10 (dez) de cada mês, a partir do segundo mês subsequente ao de encerramento do período-base e até o de *entrega da declaração de rendimentos*...

§ 2º - A parcela mensal de antecipação será determinada, em conformidade com instruções a serem baixadas pelo Ministro da Fazenda, tendo por referência o *último lançamento do imposto anual*, ajustado pela...

§ 3º - Se o valor do *imposto calculado na declaração de rendimentos* for maior que o imposto pago como...

§ 4º - As quotas de imposto a que se refere o parágrafo anterior vencerão no dia 20 (vinte) de cada um dos meses subsequentes ao da *entrega da declaração de rendimentos*... (todos os destaques são do relator).

33 - Diante das evidências, parece-me não restarem dúvidas. O imposto de renda das pessoas jurídicas, até então, possuía características e

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

tendências marcantes, vigorosas e significativas que permitiam enquadrar o mesmo na modalidade de lançamento prevista no artigo 147 do CTN, ou seja; na modalidade conhecida como *"lançamento por declaração"*.

34 - Todavia, relevantes alterações no sistema ocorreram com o advento do Decreto-lei 1967/82. Alterações essas que com o passar do tempo foram robustecidas e cimentadas por outros dispositivos. Vejamos o que estabeleceu o artigo 16º do referido ato legal:

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

35 - Rompeu-se então o vínculo. Porém ficou mantida a *obrigatoriedade da apresentação de uma declaração de rendimentos anual*, agora apenas para demonstrar o imposto devido ou seu saldo; que deverá ser pago nos prazos estabelecidos pela legislação independentemente da apresentação da mesma. Consequentemente o crédito tributário não será mais fixado com base na declaração de rendimentos, sendo apenas nela demonstrado e devendo ser recolhido independentemente do prévio lançamento ou revisão sumária da eventual declaração pela autoridade tributária. O contribuinte deve apurar o imposto adotando todos os procedimentos necessários para tanto e honrar o seu recolhimento, caso contrário ficará sujeito ao lançamento de *ofício* e as penalidades cabíveis.

36 - Tanto é verdade que o pagamento do imposto ficou plenamente desvinculado da declaração de rendimentos, que a Autoridade Tributária, em diversas ocasiões, prorrogou o prazo para a apresentação da declaração sem prorrogar o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

prazo para o pagamento do imposto. Tais procedimentos podem ser constatados, pelo menos, através dos seguintes atos:

a) IN nº 49/86 - prorrogou o prazo de entrega da declaração de IRPJ de 28/02/86 para 20/03/86, porém não alterou o prazo para o pagamento do imposto, autorizando apenas o seu recebimento até 05/03/86 sem a incidência de acréscimos legais;

b) Portaria MEFP nº 205/90 - prorrogou para 31/05/90 o prazo de entrega da declaração de IRPJ com base no lucro real, relativa ao ex. de 1990; porém manteve o prazo de pagamento do imposto; que vencia em abril;

c) IN nº 20/91 - prorrogou para 31/05/91 o prazo de entrega da declaração de IRPJ com base no lucro real, relativa ao ex. de 1991; porém manteve o prazo de pagamento da quota única ou primeira quota no dia 30/04/91.

37 - Como se observa, nas situações acima o pagamento do imposto em quota única ou primeira quota, já calculada com exatidão, venceram em data anterior à entrega da declaração. Tal circunstância, a meu ver, por si só invalida o entendimento daqueles que insistem no sentido de que o lançamento continua a ser por declaração; amparados no fato de que o recibo de entrega da mesma consubstancia o lançamento. Se isso fosse factível, então o imposto somente venceria após ter sido lançado e notificado, ou seja, após a entrega da declaração e expedição do respectivo recibo, nunca antes, como passou a ocorrer.

38 - A entrega da declaração passou a ser considerada obrigação meramente acessória, com a estipulação de multa específica a ser aplicada na hipótese de falta ou atraso na sua apresentação, independentemente da multa aplicada pela falta ou atraso no pagamento do imposto, não interferindo na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

modalidade de lançamento a que está sujeito o mesmo. O *Ilustre Conselheiro Dr. José Carlos Passuelo*, do qual tenho a honra de ser Par nesta Câmara, em julgado no qual prolatou o voto condutor que originou o acórdão nº 105-10.300, de 15/04/96, que transcrevo em parte, assim se manifestou sobre o assunto:

“Concluo, ainda, que o dever de apresentar declaração de rendimentos não mais interfere na definição da natureza ou modalidade do lançamento a que está sujeito o imposto. A apresentação da declaração é mera obrigação acessória e assim deve ser tratada quanto aos efeitos jurídicos a ela pertinentes.”

“Se assim não fosse, a exigência da apresentação da DCTF, na qual, algumas vezes previamente apresentada ao pagamento do tributo informado, são informados valores de tributos como PIS, COFINS, IPI, Imposto de Renda na Fonte e outros de natureza indiscutivelmente definida como sendo por homologação, transformaria a natureza dos lançamentos correspondentes para declaração. A informação prestada pelo contribuinte, de natureza meramente informativa e de controle das autoridades fiscais, não tem o condão de definir a natureza jurídica do lançamento dos tributos nela inseridos.”

39 - Mais adiante, no mesmo voto, o Egrégio Conselheiro fundamenta sua convicção e firma posição no sentido de que, a partir da entrada em vigor do DL 1967/82, ficou claramente definido que o lançamento do imposto de renda pessoa jurídica ocorre por homologação:

“Estas situações são reveladoras de profunda alteração nos aspectos jurídicos do lançamento do imposto de renda, que, antes do advento do Decreto-lei nº 1967/82, com matriz legal na Lei nº 5844/43, o artigo 676 do RIR/80, previa no inciso I,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

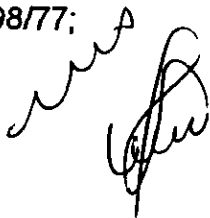
PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

hipótese permissiva do lançamento de ofício com base na falta da declaração de rendimentos e os lançamentos dessa natureza eram então efetuados sem acréscimos de juros moratórios, os quais somente começavam a fluir após 30 dias da intimação. Da mesma forma a aplicação da correção monetária se vinculava à apresentação da declaração.”

“A evolução significativa operada pelo Decreto-lei nº 1967/82 visou coibir vantagens indevidas que a sistemática anterior atribuía aos contribuintes que se omitiam na apresentação da declaração de rendimentos, pois, se anteriormente o vencimento e pagamento do imposto se referenciava à data da entrega da declaração, então, o vencimento e pagamento do imposto passou a referenciar-se a data certa, passando a ser o pagamento desvinculado de qualquer atividade ou exame prévio da autoridade administrativa, exame prévio esse caracterizador do lançamento por declaração.”

“Ficou, portanto, claramente tipificada a espécie do lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica, por homologação, como definido no artigo 150 do Código Tributário Nacional, cuja essência consiste no dever do contribuinte efetuar o pagamento do tributo no vencimento estipulado por lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa.”

40 - Parece-me, inclusive, que o disposto no DL 1967/82, na verdade e como fundamento adiante, veio apenas harmonizar o procedimento com o restante da legislação tributária então vigente relativa a apuração da base de cálculo; do próprio cálculo do tributo e seu recolhimento. Para que possamos constatar o fato vejamos o que determina o art. 173º, do RIR/80, que consolidou o artigo 8º, § 1º, do Decreto-lei nº 1598/77;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

Art. 173 - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá *elaborar demonstração do lucro real*, que descriminará (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 8º, § 1º). (destaques do relator).

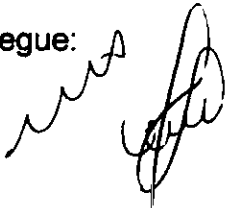
41 - O artigo 156º do mesmo Regulamento, por seu turno; estabelece o seguinte:

Art. 156 - A pessoa jurídica *será tributada de acordo com o lucro real* determinado, anualmente, a partir das demonstrações financeiras (artigo 173). (destaques do relator).

42 - Mais adiante os artigos 405º a 411º do referido Regulamento, *determinaram que o imposto será apurado e conseqüentemente pago, mediante a aplicação da alíquota correspondente sobre o lucro real ou arbitrado.* Por economia processual transcrevo apenas o artigo 405º:

Art. 405 - A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, *pagará o imposto à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) sobre o lucro real ou arbitrado*, apurado de conformidade com este Regulamento (Decreto-lei nº 1704/79, art. 1º). (destaques do relator).

43 - A Lei nº 6404/76, no art. 187º, inciso "V", determina que as empresas, ao elaborarem a demonstração do resultado do exercício, descriminem o resultado do mesmo antes do imposto de renda e a provisão para o imposto, como segue:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

Art. 187 - A demonstração do resultado do exercício discriminará:

V - o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;

44 - Resumindo, a legislação tributária já havia eliminado tacitamente, antes mesmo do advento do DL 1967/82, o vínculo entre o pagamento do imposto e a apresentação da declaração de rendimentos. É o que se depreende do disposto nos itens supra, quando então não se faz mais referência à declaração e sim a apuração do imposto e ao seu pagamento (*elaborar demonstração do lucro real... será tributada de acordo com o lucro real... pagará o imposto... sobre o lucro real ou arbitrado... discriminará o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto*). A partir de então, a meu ver, ficou a cargo do contribuinte a prática de todos os procedimentos, tais como: execução do ato mercantil que origina o fato gerador do imposto; identificação da base de cálculo através da demonstração do lucro real, do lucro presumido ou arbitrado; aplicação da alíquota sobre a mesma; apuração do imposto devido; provisão contábil na hipótese de existência de escrituração comercial e o seu recolhimento nos prazos estabelecidos na legislação.

45 - As alterações supra, penso, já criaram as condições necessárias e suficientes para conceituar o lançamento que era por declaração, em lançamento por homologação. Tais eventos transferiram para o contribuinte os encargos relativos a apuração e pagamento do imposto, dispensando e tornando desnecessário para tal fim a apresentação da declaração e qualquer exame ou lançamento e notificação prévia ao pagamento por parte da autoridade lançadora. O DL 1967/82 instituiu o ajuste final necessário a corroborar e cimentar o procedimento, promovendo as últimas mudanças para permitir enquadrar de vez e definitivamente o imposto de renda das pessoas jurídicas na modalidade de lançamento por homologação. A partir

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

de então a declaração passou a ser mero instrumento demonstrativo e informador, a nada mais se prestando.

46 - Mais adiante, conforme determinado pela Lei nº 8383/91, art. 38, § 6º e art. 39, o imposto passou a ser apurado e pago mensalmente, sempre por iniciativa do contribuinte e sem interferência prévia do sujeito ativo. Essa evolução somente foi possível porque o imposto se enquadra na modalidade de lançamento por homologação, caso contrário o contribuinte teria que apresentar uma declaração e aguardar o lançamento do mesmo pela autoridade tributária, para posteriormente efetuar o pagamento, postura que conflitaria com a evolução e a modernidade que se busca na administração dos tributos. Observe-se a redação do artigo 38, § 1º e 6º; da referida lei:

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

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

§ 6º - O saldo do imposto devido em cada mês será pago até o último dia útil do mês subsequente.

47 - A antiga declaração de imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ser chamada de "*Declaração de Ajuste Anual*", conforme consta do art. 43 da lei supra, que abaixo transcrevo;

Art. 43 - As pessoas jurídicas deverão apresentar, em cada ano, declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais auferidos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

**nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior,
nos seguintes prazos:**

48 - A declaração agora passou a ter a finalidade de consolidar os resultados mensais auferidos. Para mim o novo nome dado à mesma ainda não é o mais adequado. Talvez a denominação mais apropriada fosse *"Declaração de Informações Patrimoniais e Tributárias"*, dado que ela e seus anexos, hoje, na verdade somente prestam-se para fornecer informações à autoridade que administra o tributo. Com base nessa declaração o sujeito ativo somente pode efetuar um tipo de lançamento envolvendo o IRPJ, que é o de ofício.

49 - A legislação relativa ao IRPJ posteriormente exarada, tais como as Leis nº 8541/92; 8981/95; 9065/95; 9249/95 e 9430/96; mantiveram os mesmos procedimentos no que se refere a forma de apuração e pagamento do imposto.

50 - No que refere-se à doutrina, cito a manifestação de Paulo de Barros Carvalho, que na obra *"Curso de Direito Tributário"*, páginas 281/282, edição Saraiva, de 1995, sétima edição; assim se manifestou:

"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 ITR é por declaração, como, aliás, sucedia com IR (pessoa física). o ipi, O icm, O IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação. (maiúsculas do relator).

51 - Penso que as colocações efetuadas são suficientes e bastam para afastar qualquer dúvida a respeito. Com certeza, a partir do exercício financeiro de 1983, após a entrada em vigor do DL 1967/82, o lançamento do imposto de renda

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

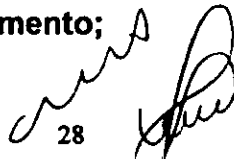
das pessoas jurídicas passou a se enquadrar na modalidade de *lançamento por homologação*.

52 - Formada a convicção a respeito desse conceito, faz-se necessário definir quando ocorre a decadência para os tributos cujo lançamento se processa na referida modalidade. O IRPJ, agora, passa a ser tratado no conjunto dos demais impostos sujeitos a essa espécie de lançamento. Pois bem, a rigor não deveria mais existir conflito a respeito desse assunto. O mesmo já está pacificado. Existem tantas decisões administrativas a respeito da decadência envolvendo o Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI; o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS; o Imposto sobre Operações Financeiras - IOF; o Imposto de Renda na Fonte - IRF; etc.; impostos que inquestionavelmente estão sujeitos ao lançamento por homologação, que não se justifica litigar a respeito, transcrevo alguns julgados:

DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - IOF. Transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação (art. 150 e §§ do CTN) (Ac. CSRF/02-0.289, DOU 04/04/90, pag. 10573).

CONCLUSÕES DO VOTO PROFERIDO PELO CONSELHEIRO ENTÃO PRESIDENTE DA CSRF, URGEL PEREIRA LOPES, CONSTANTE DO ACÓRDÃO CSRF 01-0370, DE 23/09/83.

a) nos impostos que comportam o lançamento por homologação, como por exemplo, o IPI, o ICM e, neste caso, o imposto de renda na fonte, a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;



28

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

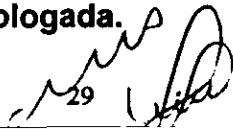
b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;

c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;

d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação ficta, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;

e) as conclusões de "c" e "d" acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior do que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;

f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em caso de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-á que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimentos e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica dá ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada.


29

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-01.036, SESSÃO DE 25/10/90, RELATOR CONSELHEIRO SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. EMENTA.

I.R.F. - LANÇAMENTO - DECADÊNCIA. Nos tributos que comportam lançamento por homologação, ocorre a preclusão do direito de lançar quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento "ex-offício" formalizado após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado.

53 - Apesar da torrencial jurisprudência emanada da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, reconheço que existem posições divergentes a respeito do assunto quando se trata do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Uma delas fundamenta-se no art. 711 do RIR/80:

Art. 711 - O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5 (cinco) anos, contados (Lei nº 5172/66, art. 173):

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.

54 - Pois bem, a inserção do dispositivo no Regulamento de 1980 está correta e não merece reparo. Até então o lançamento era por declaração e a ele aplicava-se a regra constante do Art. 173 do CTN. Todavia, a partir do exercício de 1983, como anteriormente demonstrado, o lançamento do IRPJ passou a ser efetuado

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

por homologação. No entanto a compilação no Regulamento já havia sido efetuada em 1980, não sendo possível alterá-la. O Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza atualmente em vigor, aprovado pelo Decreto nº 1041, de 11/01/94, não reproduziu o dispositivo supra, silenciando a respeito da decadência. Posicionamento cauteloso que interpreto como clara alusão à impropriedade da aplicação do art. 173 do CTN para estabelecer a decadência do IRPJ.

55 - Para mim o art. 173 do CTN, já transcrito anteriormente no item 42 supra (art. 711 do RIR/80), trata da decadência dos tributos cujo lançamento ocorre por declaração. A respeito vale lembrar, ao menos em parte, a decisão exarada pela Primeira Câmara Civil, 1º TARJ, no Recurso Extraordinário nº 69.550, publicada na "Revista Trimestral de Jurisprudência", volume 55/875:

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. E assim decidem, confirmando integralmente a d. sentença apelada, cujos fundamentos a este se incorporam, na forma regimental. Diz a sentença: "Argumenta a Fazenda que então seria de aplicar o art. 173 do CTN e considerar o início da decadência no primeiro dia do exercício subsequente ao em que se deu o fato gerador. NÃO. Há uma regra específica para o caso de auto-lançamento (art. 150 § 4º). A regra do art. 173, I, do CTN é para os casos de lançamento direto ou por declaração. É o caso do imposto predial... Não do ICM, que é de lançamento por homologação (cf Fábio Fanucchi, "Curso de Direito Tributário Brasileiro", vol. 1/351)... (destaque do relator).

56 - A meu ver a regra constante do artigo 173 não pode tornar letra morta aquela específica prevista no art. 150 § 4º. Os tributos cujo lançamento ocorre por homologação possui tempo de decadência próprio. Se o lançamento considera-se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

homologado no prazo de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, após o decurso desse prazo não é mais permitido ao sujeito ativo constituir o crédito tributário porque o lançamento relativo ao período já está homologado.

57 - Assim sendo, enquanto o art. 150, § 4º, trata da decadência dos tributos cujo lançamento ocorre por homologação; o art. 173 trata da mesma decadência para aqueles tributos cujo lançamento ocorre por declaração. Para mim essa é a interpretação salutar.

58 - No lançamento por declaração, o sujeito passivo ou terceiro apresenta declaração com base na qual o lançamento será efetuado. Pois bem, pergunto: qual o prazo para que a autoridade tributária, de posse da declaração entregue pelo contribuinte; efetue o lançamento a seu cargo? Seria por acaso aquele previsto no art. 150, § 4º? Lógico que não. O prazo para que o lançamento seja efetuado pela autoridade, nesse caso, é o constante do art. 173 do CTN. Não há outro que possa ser aplicável.

59 - Poder-se-á perguntar ainda: e o lançamento de ofício? Qual o prazo de decadência para o mesmo? Ora, o lançamento de ofício é passível de ser efetuado sempre que a decadência não houver ocorrido. Assim sendo, com relação os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o lançamento de ofício pode ser efetuado enquanto não transcorrido o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN; e quanto aos tributos cujo lançamento ocorra por declaração, o mesmo pode ser efetuado enquanto não transcorrido o prazo previsto no art. 173 do mesmo Código. O CTN não estabeleceu prazo decadencial próprio para a constituição de créditos tributários via lançamento de ofício, e nem poderia. Essa modalidade, de iniciativa da autoridade administrativa, ocorre nas situações em que o contribuinte não cumpre com as prestações a seu cargo relativamente aos tributos classificados em qualquer das espécies de lançamento, devendo respeitar o prazo decadencial próprio a cada um deles.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

60 - Tenho conhecimento de correntes que entendem, quanto ao lançamento por homologação, que somente se homologa o que foi efetivamente pago, portanto, não ocorrendo pagamento não haveria o que homologar e ocorrendo pagamento a menor somente se homologaria a parcela a menor efetivamente recolhida. Nesse caso, com relação à parcela não paga ou paga a menor, aplicar-se-ia o período decadencial previsto no art. 173.

61 - A posição defendida enfrenta toda a jurisprudência administrativa e judicial até então existente, pois o entendimento não se aplicaria apenas ao IRPJ, mas também a todos os demais tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Assim sendo o IPI; o ICMS; o IOF; o IRF; A COFINS e tantos outros impostos e contribuições cuja decadência se tem cimentado que ocorre 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, passariam a ocorrer a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do artigo 173, inciso "I".

62 - Todavia, para mim, essa não é a melhor interpretação do dispositivo. Penso como Carlos Madeira, da Quarta Turma do TFR, São Paulo, que no acórdão de 12/03/80, ao julgar a Ap. 50680 (RTFR, 67:136/138); assim se posicionou:

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Fábio Fanucchi assinala que "expirado esse prazo (que é o de decadência) sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado no sentido de homologar a antecipação ou de, substituindo-se na ação do sujeito passivo obrigado a ela, lançar diretamente o tributo, considerar-se-á homologada a antecipação de pagamento ou, extinto o direito de proceder a lançamento direto, extinguindo-se, por consequência, o crédito tributário, salvo de for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (Curso de Direito Tributário Brasileiro, Vol. I, pág. 297). A meu ver, o que distingue o dies

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

a quo do prazo decadencial regulado no § 4º do art. 150, do previsto no item I do art. 173 do CTN é que ali se fala expressamente em fato gerador, e neste, de lançamento. Aquele antecede logicamente a este e lhe serve de suporte fático. Se a lei prevê que a decadência abrange o fato e não a sua qualificação jurídica e conseqüente imposição, é porque quis afastá-lo completamente, depois do prazo de sua incidência. Daí o acerto de Fanucchi em considerar também extinto o direito de proceder o lançamento direto. Não é só o direito de lançar que caduca, mas o de dar validade e eficácia a fatos ocorridos mais de cinco anos antes da ação fiscal.

63 - Do acima exposto é possível inferir, em síntese e inclusive, que o que se homologa são os eventos que concorreram para a formação do fato gerador, dentro do período de sua abrangência. Passado o prazo previsto no dispositivo está a Fazenda Pública, em função de sua inércia, impedida de proceder a qualquer exação envolvendo fato gerador ocorrido dentro do período decaído, seja para complementar recolhimento ou para exigi-lo por inteiro. É irrelevante que o contribuinte tenha recolhido imposto a menor ou que nada tenha recolhido, uma vez decorrido o prazo de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador nada mais poderá ser cobrado com relação as operações então efetuadas.

64 - De todo o exposto, concluindo, tenho que procedeu corretamente a fiscalização ao arbitrar o lucro da empresa, uma vez que se fizeram presentes todos os pressupostos legais necessários para tanto; assim como tenho que, por ocasião da notificação do lançamento relativo ao ano-base de 1987, e exercício de 1988, já estava decaído o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário. Assim sendo, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apenas para afastar, de ofício e por decadente, a exigência relativa ao ano-base de 1987, exercício de 1988.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10665.000098/93-71
ACÓRDÃO Nº 105-12.166

65 - É o meu voto, que li em plenário.

Sala das Sessões - DF, em 17 de fevereiro de 1998.


JORGE PONSONI ANOROZO.

RELATOR.

