



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10762.000034/92-18
RECURSO Nº.: 105.357
MATÉRIA : IRPJ - Ex. 1987
RECORRENTE : POSTO RIO DAS OSTRAS LTDA.
RECORRIDA : DRJem CAMPOS - RJ
SESSÃO DE : 20 de agosto de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

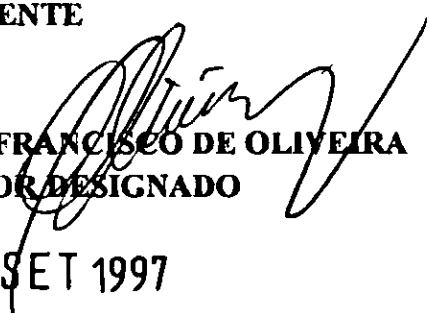
NORMAS GERAIS - DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO. A contagem do prazo decadencial do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento do IRPJ, espécie sujeita à modalidade de lançamento por declaração, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o referido ato poderia ter sido celebrado ou da entrega da declaração, se aquele se der após esta data.

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LORCH SOCIEDADE COMERCIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Edson Vianna de Brito (Relator), Natanael Martins e Maria Ilca Castro Lemos Diniz. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 19 SET 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Francisco de Assis Vaz Guimarães, Paulo Roberto Cortez e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente o Conselheiro Maurilio Leopoldo Schmitt.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10726/000.034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190
RECURSO Nº. : 105357
RECORRENTE : Posto Rio das Ostras Ltda.

RELATÓRIO

Posto Rio das Ostras Ltda., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho, através de recurso protocolado em 25.03.93 (fls.29/31) da decisão proferida pelo Chefe Substituto do Serviço de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Campos/RJ (fls. 25/27), que manteve a exigência constante da Notificação de Lançamento de fls. 04, emitida em 15.02.92.

2. A exigência fiscal, relativa ao exercício financeiro de 1987, diz respeito ao imposto de renda pessoa jurídica calculado sobre o valor correspondente à "omissão de receita apurada pelo confronto dos valores referentes às compras e à receita de revenda de mercadorias, constantes de sua(s) declaração(ões) de rendimentos, com os dados (anexos) informados pelos fornecedores(...)".

3. Às fls. 8/10 constam os relatórios das compras e respectivos valores de revenda que instruem a exigência fiscal.

4. A autuada tomou ciência do feito no dia 03.03.92, conforme assinatura aposta no documento de fls. 14.

5. Em impugnação de fls. 01/02, protocolizada em 16 de março de 1992, a recorrente, em síntese, aduz ter ocorrido a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao ano de 1986.

6. Em informação fiscal de fls. 23, o autuante propõe a manutenção integral do lançamento.

7. A autoridade de primeira instância manteve o lançamento, através da decisão de fls. 25/27, que esta assim ementada:

"IRPJ - Exercício 1987 - Notificação - Lançamento de Ofício - Decadência - Se entre a data de entrega da declaração de rendimentos e a ciência da notificação do lançamento medeiam menos de cinco anos, não há que se falar em decadência, uma vez que, consoante o art. 173 do C.T.N. o direito de Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele der após esta data. Lançamento procedente."

8. Cientificada da decisão em 11/03/93, através de A.R. (fls. 28-v), e irressignada com seu desfecho, a recorrente dirigiu a este Conselho o recurso voluntário de fls. 29/31, protocolizado no órgão local no dia 25/03/93, pelo qual postula a reforma da decisão recorrida, aduzindo aos mesmos argumentos contidos em sua impugnação.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10726/000.034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO EDSON VIANNA DE BRITO, RELATOR

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto.

Conforme verifica-se às fls. 4 do processo, a Notificação de Lançamento foi emitida em 15/02/92, para exigência de diferença de imposto de renda pessoa jurídica relativo ao exercício financeiro de 1987, período-base encerrado em 31 de dezembro de 1986.

Penso que, no presente caso, ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), tendo em vista o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza estar submetido à modalidade de lançamento por homologação, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82.

Essa matéria tem sido objeto de acaloradas discussões não só no âmbito desta Câmara, mas também nas demais Câmaras integrantes deste Conselho de Contribuintes, o que impõe sejam efetuadas algumas considerações a respeito do assunto.

O lançamento, como é cediço, é o procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário. Sua definição está contida no art. 142 do CTN, nos seguintes termos:

*"Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

São três as modalidades de lançamento, previstas no CTN, a saber:

- a) o lançamento por declaração (art. 147);
- b) o lançamento de ofício (art. 149); e
- c) o lançamento por homologação (art. 150).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10726/000.034/92-18

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

A característica de cada uma dessas modalidades de lançamento está no grau de participação do sujeito passivo na prestação de informações à autoridade administrativa para que esta possa constituir o crédito tributário.

O lançamento por declaração é aquele “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, indispensáveis à sua efetivação.”

Em outras palavras, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo informa à autoridade administrativa, através de um documento, todos os dados e informações necessários para que aquela autoridade possa, nos termos do art. 142 do CTN, retro transcrito, determinar o montante do tributo devido, com a conseqüente notificação de lançamento ao sujeito passivo, na qual constará o valor devido, bem como o prazo limite para a sua quitação. Em resumo, ocorrido o fato gerador do tributo - situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária - , o sujeito passivo presta à autoridade administrativa as informações relativas a este fato, de modo a que esta possa constituir o crédito tributário.

O lançamento de ofício é aquele efetuado nas hipóteses descritas no art. 149 do CTN, podendo, ser definido, em linhas gerais, como aquele em que a iniciativa compete à autoridade administrativa, seja em razão de determinação legal, tendo em vista a natureza do tributo, como também nos casos de omissão do sujeito passivo em relação à determinada matéria. Observe-se que essa modalidade de lançamento substitui as demais, nos casos previstos em lei.

Já o lançamento por homologação previsto no art. 150 do CTN ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Referido dispositivo tem a seguinte redação:

“ 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.

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

§ 2º (...)

§ 3º (...)

§ 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 se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Aos tributos submetidos a esta modalidade de lançamento, a lei ordinária atribui ao sujeito passivo a obrigação (dever) de efetuar o seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Ou seja, ocorrido o fato gerador, que, como já dissemos, é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, cabe ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10726/000.034/92-18

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

sujeito passivo determinar, nos termos da lei de regência, a matéria tributável, o montante devido, quando for o caso, bem como proceder ao seu pagamento nos prazos fixados em lei.

Observe-se que, não há, até este momento, qualquer interferência da autoridade administrativa, para efeito de exigir o pagamento do tributo devido.

Estou convencido de que esta modalidade de lançamento é que vem sendo aplicada à maioria dos tributos previsto no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Com efeito, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82, a legislação tributária relativa ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, fixou prazos para pagamento desse tributo, desvinculando-o da entrega da declaração de rendimentos, atribuindo, assim, ao contribuinte a obrigatoriedade da determinação da base de cálculo do tributo, bem como da apuração do *quantum* devido no período, sem qualquer exame prévio da autoridade administrativa. Esse procedimento permanece válido nos dias atuais, como pode ser observado pelas normas contidas nas Leis nº 8.383/91, 8.541/92 e 8.981/95.

Não se alegue que as antecipações, duodécimos ou pagamentos presumidos (estimados) do imposto, prevista naquele Decreto-lei e atos legais posteriores, teriam natureza jurídica diversa das antecipações de pagamento citadas no art. 150 do CTN, com o argumento de que estas são quantificadas a partir de um fato gerador efetivamente ocorrido e cujo crédito tributário é conhecido e devido em determinado instante, enquanto que aquelas são simples adiantamentos, sem fato gerador e, por conseguinte, sem obrigação tributária nos termos do CTN, que, eventualmente (em caso de prejuízo) poderá também não se concretizar ao final do período de apuração de cujo imposto serão deduzidas. Tal argumentação, sem dúvida, não pode prosperar, sob pena de ruir a estrutura de tributação implantada por aquele ato legal, e, principalmente, por passar ao largo do conceito de fato gerador desse tributo.

Como se sabe, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, representada, em linhas gerais, pelo acréscimo patrimonial verificado em dois momentos distintos. Em assim sendo, cada aquisição de renda - fato gerador do tributo, nos termos do art. 43 do CTN - dá nascimento ao vínculo obrigacional tributário. A ocorrência desses fatos geradores é que permite ao fisco exigir o imposto no decorrer do chamado período-base.

Nesse sentido, aliás, é o entendimento manifestado pela 3ª T do TRF, na AMS 95.01.10340-4-DF, Relator Juiz Tourinho Neto, cujo Acórdão está assim ementado:

"Tendo o imposto sobre a renda como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica, CTN, art. 43, inc. I, e se essa disponibilidade é adquirida pela pessoa jurídica ao longo do exercício social, evidentemente que pode o Fisco exigir seu pagamento antecipado. Antecipação que, também, pode ser exigida na hipótese da contribuição social.(...)"



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10726/000.034/92-18

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

Veja-se ainda a ementa do Acórdão proferido pelo TRF, na AMS 93.01.01598-6-MG, Relator Juiz Olindo Menezes:

“ Conquanto o fato gerador do imposto de renda (e da contribuição social sobre o lucro) seja constituído de fatos geradores ocorridos num período de tempo (fato complexivo), isso não impede a cobrança antecipada do tributo, em parcelas de duodécimos, antes do final do exercício social, por isso que, cada fato gerador parcial, visto isoladamente, tem autonomia própria, propiciando a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, na mesma proporção. O recolhimento do IRPJ e da contribuição social sobre o lucro sob a forma de antecipação de parcelas de duodécimos (Dec.Lei 2.354, de 24-08-87; Lei 7.799, de 10-07-89; e Lei 7.787, de 30-6-89) já está incorporado à técnica de arrecadação de tributos, não traduzindo a exigência de empréstimo compulsório).

Parece-me claro, portanto, que a obrigatoriedade de o contribuinte antecipar o pagamento de parcelas do imposto, sob a forma de antecipações, duodécimos ou mesmo de recolhimentos estimados ou presumidos, nos moldes previstos na legislação atual, dada a ocorrência da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sem que haja qualquer exame prévio do fisco, seja na determinação da base de cálculo, seja na fixação do *quantum* devido, implica em atribuir ao imposto de renda pessoa jurídica a qualidade de tributo sujeito ao lançamento por homologação, nos estritos termos do art. 150 do CTN.

Essas características sujeitam o imposto sobre a renda à modalidade de lançamento por homologação, não obstante, o contribuinte, periodicamente, apresentar ao fisco declaração contendo o movimento econômico relativo a um determinado período. Cabe ressaltar que essa declaração de rendimentos representa, nos dizeres do Conselheiro Natanael Martins, em declaração de voto contida no Acórdão nº 107.1.977, de 22 de fevereiro de 1995, “o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de vista jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou quanto ao resultado negativo nela quantificado.”

Sobre esse assunto, vale transcrever, ainda, parte do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Henrique Barros de Arruda, no Acórdão nº 103-11.801, em sessão de 02 de dezembro de 1991:

“ No que se refere à extinção do direito de constituir, em 19.02.90, crédito tributário referente ao período-base de 1984, conquanto a Suplicante tenha, equivocadamente argüido efeitos decorrentes do prazo prescricional, entendendo que, naquela data, já era defeso ao Fisco efetuar o lançamento de ofício.

Isto porque, apesar de o formulário de Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento, aprovado anualmente pela Receita Federal, possuir tal denominação, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82, o imposto anual devido pelas pessoas jurídicas passou a submeter-se à modalidade de lançamento por homologação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 10726/000.034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

Até a vigência daquele ato legal, a legislação tributária não fixava prazo para pagamento do tributo, ficando seu vencimento subordinado, de conformidade com o artigo 160 do CTN, à notificação do lançamento, a qual ocorria, via de regra, no momento da recepção da declaração de rendimentos pela repartição fazendária.

Por essa razão, o artigo 676, inciso I, do RIR/80 prevê ainda, como hipótese permissiva do lançamento de ofício, a falta de apresentação 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.

No mesmo diapasão, a correção monetária dos créditos tributários, instituída pela Lei nº 4.357/64, não alcançava os lançamentos de ofício, pois seu artigo 7º prescrevia:

"Art. 7º - Os débitos fiscais decorrentes de não recolhimento na data devida..., que não forem efetivamente liquidados no trimestre civil em que deveriam ter sido pagos, terão seu valor atualizado monetariamente..."
(grifos nossos)

Ora, como o crédito constituído de ofício tinha decorrido, exatamente, de falta de declaração, ou de matéria não declarada, e seu vencimento somente ocorria 30 dias após a notificação do lançamento (art. 160 do CTN), foi necessário estabelecer um vencimento por ficção para que a ausência de atualização monetária não beneficiasse o infrator, o que se deu através da Lei nº 4.862/65, cujo artigo 15, § 3º, possuía a seguinte dicção:

"§ 3º - Quando se tratar de lançamento "ex officio" ou de cobrança suplementar, a correção monetária, observado o disposto neste artigo, será feita a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao exercício financeiro a que corresponder o tributo devido."

Essa, aliás, a característica do lançamento por declaração, como definido nos artigos 147 e 148 do CTN, qual seja, a de o crédito tributário ser constituído com base na declaração do sujeito passivo, passando, então, a vencer-se.

Além dos dispositivos citados, o RIR/80 reproduz ainda diversos outros que conduzem à mesma conclusão, como é o caso do § 1º do artigo 631, que se refere ao imposto devido em face da declaração de rendimentos, e os §§ 2º e § 4º do mesmo dispositivo, que somente permitem o pagamento em quotas, ou a sua antecipação, quando o imposto foi regularmente declarado e, por consequente, lançado.

Com a edição do Decreto-lei nº 1967/82, modificou-se tal situação, passando aquele diploma legal a fixar prazo para pagamento do imposto desvinculado da entrega da declaração de rendimentos e, portanto, do exame prévio dos fatos pela autoridade administrativa, dispondo ainda, seu artigo 16, da seguinte forma:

"art. 16 - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, 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 "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos de juros de mora." (grifei)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 10726/000.034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

Tipifica está, pois, a espécie de lançamento por homologação, como definido no artigo 150 do CTN, cuja essência consiste no dever do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo na data estipulada na lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa.

Diga-se a propósito que os atos posteriores (Lei nº 7450/85, Decreto-lei nº 2354/87, Decreto-lei nº 2426/88 e Lei nº 7799/89) em nada modificaram essa configuração ou afetaram o dispositivo transcrito, que permanece vigente.

Vale dizer que, atualmente, o dever de apresentar declaração de rendimentos não interfere na natureza da modalidade de lançamento a que está subordinado o imposto, consistindo, tão somente, em obrigação acessória, prevista na legislação tributária no interesse da arrecadação e da fiscalização (art. 113, § 2º, do CTN), cujo descumprimento enseja imposição de penalidade própria, a exemplo do que ocorre com a DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais) em relação às obrigações nela declaradas, igualmente sujeitas a lançamento por homologação.

Como corolário dessa premissa, não havendo a lei fixado prazo à homologação, esta se verifica, tacitamente, salvo comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, após 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, quando então o crédito tributário considera-se definitivamente extinto.

Descabido alegar que o previsto no artigo 29 da Lei 2862/56 (art. 711, § 2º, do RIR/80) configuraria prazo à homologação, não só porque, como deixa claro o próprio RIR/80, tal dispositivo refere-se a termo antecipado do efeito decadencial, como também porque o mesmo alude a notificação de lançamento primitivo, circunstância não verificada no caso presente, em que a declaração de rendimentos em apreço foi apresentada no Banco Bamerindus do Brasil S.A. (fls. 2).

Diga-se a propósito que a expressão Notificação de Lançamento, aposta no Recibo de Entrega de Declaração, não pode possuir nenhum significado quando a entrega é feita em estabelecimento da rede bancária arrecadadora, pois, nos termos do artigo 7º e §§ do CTN, combinados com o artigo 142 do mesmo diploma legal, a competência para constituição do crédito tributário é privativa da autoridade administrativa, suscetível de delegação apenas a pessoa jurídica de direito público, podendo no máximo, às pessoas jurídicas de direito privado, ser cometido o encargo ou a função de arrecadar tributos.

Ante o exposto, não alegada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, paga alguma parcela de imposto, decorridos 5 anos do fato gerador relativo ao período-base de 1984, estava o crédito tributário correspondente extinto por homologação tácita, de acordo com o artigo 150, § 4º, do CTN, não podendo a Fazenda Pública proceder à revisão dos atos praticados pela Recorrente, na forma do artigo 149, parágrafo único da mesma lei, pelo que, acolho a preliminar levantada."(grifamos)

Cabe lembrar, ademais, que a homologação a que se refere o art. 150 do CTN, diz respeito à atividade exercida pelo sujeito passivo, isto é, a verificação da ocorrência do fato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10726/000.034/92-18

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido, quando for o caso, uma vez que sendo a base de cálculo negativa (prejuízo fiscal), nenhum tributo é devido. Estes procedimentos, portanto, é que estão submetidos à homologação pela autoridade administrativa, em consonância com o disposto no art. 142 do CTN, como forma de controle dos atos praticados pelo sujeito passivo, em razão de disposição legal que o obriga ao pagamento antecipado do tributo devido, sem prévio exame da autoridade administrativa.

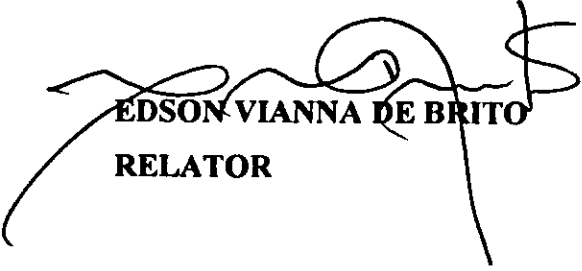
Nesse sentido é o Acórdão n 01-0.174, de 25 de novembro de 1981, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo relator, o ilustre Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNANDEZ, assim se manifestou:

"(...) data venia dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento. Evidentemente que, se ainda dentro do prazo de lei, a autoridade administrativa verificar que o proceder (atos praticados) ou atividade desempenhada pelo sujeito passivo não está de acordo com o que dispõe a lei: não só negará homologação, como ainda efetuará o lançamento de ofício (no caso substitutivo do por homologiação), nos termos do art. 149, V, do C.T.N.

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade do administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo ad quem cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada fictamente, pelo decurso do prazo extintivo (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN). "

Isto posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, tendo em vista a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Sala das Sessões - DF, em 20 de agosto de 1996.



EDSON VIANNA DE BRITO

RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10726.000034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - REDATOR DESIGNADO

De acordo com a posição muito bem defendida, pelo Ilustre Relator da matéria, Conselheiro Edson Vianna de Brito, à recorrente assiste razão quanto à decadência, sobre não mais assistir direito à Fazenda Pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento, por entender que o mesmo é daqueles cuja modalidade é por homologação, e por conseguinte, deve ser observada a regra para contagem do lustro decadencial prevista no artigo 150 do CTN.

Insta esclarecer, desde já, que o lançamento versado nos presentes autos refere-se ao período-base de 1986, correspondente ao exercício financeiro de 1987, em que a recorrente apresentou declaração no formulário I, recepcionada em 27.04.87. De seu lado, a notificação de lançamento data de 15.02.92 e sua ciência, de 03.03.92.

Pois bem.

Acolheu o Código Tributário Nacional três “modalidades” de lançamento tributário, quais sejam: o de ofício ou direto, versado no artigo 149; por declaração (ou misto), segundo o disposto no artigo 147; por homologação, consoante o artigo 150.

Esta classificação, sabe-se, decorre do grau de colaboração do sujeito passivo para que o ato jurídico administrativo do lançamento seja celebrado, possuindo, cada espécie suas características peculiares, notadamente em razão dos elementos constitutivos do ato. No lançamento direto, o grau de colaboração espontânea do sujeito passivo é inexistente. Na segunda modalidade, colaboram sujeito ativo e sujeito passivo. No lançamento por homologação a colaboração maior é do sujeito passivo, podendo, eventualmente, o sujeito ativo homologar o pagamento efetuado por aquele.

De esclarecer que o presente voto não cuida de analisar o lançamento de ofício, tampouco a classificação sob o ponto de vista de sua juridicidade, sobre ser o lançamento considerado como ato jurídico administrativo, acerca do que têm-se manifestado muitos doutrinadores do direito tributário brasileiro.

Cuida-se, na espécie dos autos, de se analisar os lançamentos por homologação e por declaração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10726.000034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

Segundo dispõe o artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação ocorre em relação aos tributos cujo recolhimento são efetuados antecipadamente e sem o prévio exame da autoridade administrativa, no momento em que esta, tendo conhecimento da prática da referida atividade, expressamente a homologa. Esta homologação poderá ser, ainda, de forma tácita, caso em que a autoridade não se manifesta no prazo de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador, circunstância em que se considera extinto o crédito tributário, salvo a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, in “Princípios Gerais de Direito Administrativo” - Forense - 1969, pág. 509, Vol. I, discorrendo acerca desta modalidade de lançamento, assim a conceituou:

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

Paulo de Barros Carvalho in “Curso de Direito Tributário” - Saraiva, 1991, pág. 281, assim alude ao lançamento por homologação:

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10726.000034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

O pagamento recebido pelo Fisco produz o efeito de, após homologado, extinguir o crédito, consoante estabelece o artigo 150, § 2º, do CTN.

Além das características acima, convém anotar que, após a análise da legislação de alguns tributos chega-se à conclusão que esta modalidade de lançamento independe de notificação, é própria de tributos indiretos, tais como o IPI e o ICMS, cujos fatos geradores pertencem à categoria dos simples e instantâneos, os quais ocorrem em grande número, em períodos curtíssimos de tempo (p. ex. saída de mercadoria do estabelecimento industrial ou comercial por vezes sem conta), sendo, destarte, de difícil participação, da administração do tributo, a cada ocorrência, para o fim de proceder ao lançamento como disposto no artigo 142 do CTN. Porisso que se pode afirmar que o vencimento originário da obrigação tributária ou a data de seu cumprimento independe de qualquer procedimento quantificatório sobre substanciar o lançamento tributário, tratando-se, portanto, de simples decorrência de prazo contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Visto, pois, de modo singular, o que se denomina lançamento por homologação, o passo seguinte consiste em apresentar um pouco do que seja o lançamento por declaração.

Está assim definido pelo caput do artigo 147 do Código Tributário Nacional:

“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 a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10726.000034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

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

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

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

O Código Tributário Nacional, ao inumerar os modos pelos quais se processam a extinção do crédito tributário, estabeleceu no inciso V do artigo 156 os institutos da prescrição e da decadência.

Para o deslinde da questão, entretanto, nos interessa o instituto da decadência.

O Código esclarece, no artigo 150, ao conceituar a modalidade de lançamento por homologação, que o mesmo só se torna definitivo, adquirindo a qualidade de ato jurídico administrativo, mediante a homologação, prefixando no tempo o prazo decadencial do exercício desse direito por parte da Fazenda Nacional, segundo o disposto no § 4º, que é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Acresce o parágrafo que, expirado o prazo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10726.000034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação.

Bem de ver portanto, que no lançamento por homologação o prazo de caducidade do direito da Fazenda Pública celebrar o ato homologatório é de cinco anos, cujo termo inicial é a data da ocorrência do fato gerador.

Para os demais casos de lançamento, o oficioso e por declaração (ou misto), o CTN, ao tratar das demais modalidades de extinção do crédito tributário prescreveu, no artigo 173, que:

“O Direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 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.

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 e indispensável ao lançamento.”

Do artigo transcrito observa-se que, inobstante a decadência se opere em cinco anos, do mesmo modo que no artigo 150, o termo inicial possui marcos diferentes, dilatando o aludido prazo. No caso do inciso I, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado por iniciativa do fisco, ou seja, conta-se o prazo decadencial de cinco anos afora o exercício a partir do qual o fisco já teria condições de lançar.

Visto, pois, em linhas gerais, como se opera a decadência nas diversas modalidades de lançamento tributário, nos resta, agora, verificar-mos qual a regra a ser aplicada na sua contagem, se a do artigo 150 ou do artigo 173.

Se concluir-mos que o imposto de renda pessoa jurídica é da espécie sujeita por declaração, a contagem do prazo decadencial dar-se-á a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do artigo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10726.000034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

173). Se, ao reverso, a conclusão for no sentido do lançamento por homologação considerar-se-á, em princípio, o dia a quo como a data de ocorrência do fato gerador.

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

Releva observar que as regras acima foram mantidas pelo RIR/94, em seus artigos 884 a 886.

Considerando-se, ainda, as peculiaridades dos lançamentos em questão, conforme já enunciadas, não há dúvida de que o imposto de renda-pessoa jurídica é espécie tributária sujeita ao lançamento por declaração.

Mas não é só.

Abstraindo-se, por impertinente à espécie, qualquer análise com respaldo nas Leis nº 8.383/91 e 8.541/92, eis que o lançamento de ofício se reporta ao período-base de 1986, onforme já foi esclarecido, relator da matéria, ao manifestar-se no sentido de que o IRPJ é espécie cuja modalidade de lançamento é por homologação, indica em arrimo da sua tese o D.L. 1.967/82, argumentando que o mesmo desvinculou o prazo de pagamento do imposto em relação à apresentação da declaração de rendimentos, valendo dizer que não mais se efetuou o seu exame prévio.

De fato, analisando-se os artigos 16 e 17 daquele diploma legal, verifica-se que o mesmo impôs ao contribuinte em razão das consequências que sugere, a obrigatoriedade do recolhimento do imposto independentemente da entrega da declaração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10726.000034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

Observa-se que o legislador, no artigo 16, preocupou-se mais com a obrigação principal, motivando o contribuinte a cumpri-la, sob pena de lançamento de ofício. Com menor rigor de apenação, não obstante, o artigo 17 despertou o contribuinte para o cumprimento do dever instrumental no sentido de apresentar a declaração de rendimentos.

Não se pode portanto, afirmar que a declaração é desnecessária ao lançamento do imposto, porquanto seu pagamento não dispensa a apresentação da mesma para o fim específico e imediato do controle das informações prestadas pelo sujeito passivo.

Se observar-mos atentamente para a regra fundamental escrita no artigo 142 do CTN, segundo a qual o lançamento é de competência exclusiva da autoridade administrativa, mais ainda nos convenceremos da importância da apresentação da declaração de rendimentos, cujas finalidades práticas, consistentes na conferência dos dados informados, são, de todos os que militam na área tributária, por demais conhecidas, pelo que se torna despidiendo enumerá-las aqui.

Aos ilustres Conselheiros cuja compreensão desta problemática divergem do que até aqui se expôs, peço vênia para assumir e manter o entendimento segundo o qual o imposto de renda-pessoa jurídica, sujeito que é à declaração de rendimentos, não pode se ajustar ao preceptivo do artigo 150 do CTN, por ser espécie tributária adequada ao lançamento por declaração, nos termos postos no artigo 147 do mesmo Código.

Face ao exposto, impõe-se a rejeição da preliminar de decadência suscitada pelo ilustre Relator com fundamento no artigo 150 do CTN, para que o prazo decadencial seja contado de acordo com o inciso I do artigo 173, ou seja, do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, observadas as considerações seguintes.

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

Conforme explanado nos tópicos anteriores, concluímos que com a entrega da declaração de rendimentos mediante a sua notificação configura-se o lançamento por declaração, vale dizer, o lançamento primitivo a que alude o artigo 711 em seu parágrafo segundo. Por conseguinte, na aplicação dos dispositivos legais retromencionados o direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar decai no prazo de cinco anos contado da data da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

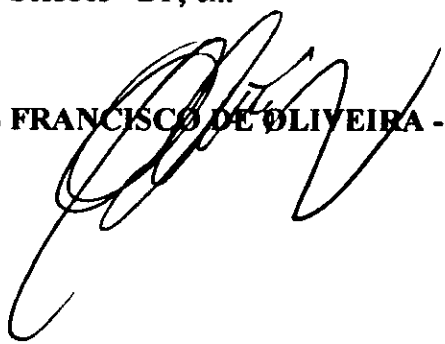
PROCESSO Nº. : 10726.000034/92-18
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.190

entendimento este já consagrado por este Colegiado, v.g., Ac. 105-4.618/90, 105-4.645/90 e 101-80.202/90.

No caso dos autos, a entrega da declaração de rendimentos deu-se em 27.04.87, conforme consta do carimbo de recepção aposto no documento de fl.18, pela agência do Banco do Brasil, data a partir da qual teve início a contagem do lustro decadencial. Considerando-se que a notificação data de 15.02.92, a decadência não se operou, desarte assistindo à Fazenda Pública o direito de proceder ao lançamento de ofício naquela data.

Face ao exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência.

Sala das Sessões - DF, em


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - REDATOR DESIGNADO