MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.009685/97-74
Recurso nº : 138.306 - *EX OFFICIO*
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1992
Recorrente : 6ª TURMA/DRJ – RIO DE JANEIRO-I/RJ
Interessado(a) : SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S.A.
Sessão de : 11 de novembro de 2004
Acórdão nº : 103-21.776

IRPJ - DECADÊNCIA – Nos termos da jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, até o período-base de 1991, o IRPJ era tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no art. 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do § único do mesmo artigo.

Apresentada a Declaração de Rendimentos – IRPJ em 14/05/92, o Fisco poderia constituir crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica até o dia 14/05/97.

Somente a partir do ano-calendário de 1992, por força do disposto no artigo 38 da Lei nº 8.383, de 1991, o IRPJ passou a ser considerado tributo sujeito ao lançamento na modalidade intitulada de homologação.

Recurso de Ofício a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 6ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO no RIO DE JANEIRO-I/RJ.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso *ex officio*, para considerar não decadente o direito de constituir o crédito tributário e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para deslinde do mérito, vencido o conselheiro Nilton Pêss, que negou provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA
RELATOR

Jms - 11/11/04

Processo nº : 10768.009685/97-74
Acórdão nº : 103-21.776

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.

Processo nº : 10768.009685/97-74
Acórdão nº : 103-21.776

Recurso nº : 138.306 - *EX OFFICIO*
Recorrente : 6ª TURMA DA DRJ – RIO DE JANEIRO-I/RJ

RELATÓRIO

O Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro-I/RJ recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, do julgamento de primeiro grau consubstanciado no Acórdão da 6ª Turma da DRJ/RJOI nº 3.980, de 10/06/2003, fls. 79/85, que exonerou a contribuinte SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A, da exigência do crédito tributário constante do Auto de Infração de fls. 02/07, lavrado em 23/04/97, no valor total de R$ 815.935,59.

O recurso de ofício teve como fundamento o disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97. Os valores exonerados superaram o limite de alçada estabelecido pela Lei nº 9.532/97 e Portaria nº 333/97 do Sr. Ministro da Fazenda.

O Auto de Infração originou-se, conforme descrição dos fatos de fls. 03, pela falta de receita de correção monetária no exercício de 1992, período-base de 1991, ocorrida em virtude do contribuinte não ter procedido à correção monetária dos mútuos registrados em contas correntes com pessoas jurídicas ligadas. O Auto de Infração demonstra além do IRPJ calculado sobre a citada insuficiência de receita de correção monetária, multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos IRPJ do exercício de 1992, multa de ofício e juros de mora.

Inconformada com a referida exigência, a autuada apresentou, tempestivamente, a Impugnação e documentos de fls. 45/76, onde após discorrer sobre a exigência fiscal (I) e os fundamentos da impugnação (II), abrangendo questões preliminares (II.1) e questões de mérito (II.2), apresenta, em síntese, as seguintes conclusões e pedido (III e IV) :

Com base nas disposições do artigo 16 do Decreto-Lei nº 1967, de 1982, "argüi a nulidade do auto de infração uma vez que, ao tempo da sua lavratura, o direito outorgado à Fazenda Pública para constituir o crédito tributário já havia se exaurido, por efeito da homologação tácita ocorrida no primeiro momento do dia 1º de janeiro de 1997";

E, ainda, que "é igualmente nulo o ato administrativo impugnado, na forma do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, pelo nítido cerceamento ao direito à ampla defesa nele estampado a impossibilitar, com suas contradições e inconsistências incontornáveis, o conhecimento da imputação feita à FISCALIZADA, vedando-lhe, conseqüentemente, o direito ao contraditório e o emprego franco dos meios e recursos assegurados pelo artigo 5º, inciso LV, da Carta Magna e necessita ser cancelado por absoluta falta de tipicidade que autorize vincular os fatos descritos aos dispositivos legais supostamente descumpridos".

Com a impugnação tempestiva, instaurou-se o litígio, o qual foi julgado em primeira instância pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – I, que prolatou o Acórdão de fls. 79/85, cuja ementa dispõe:

"No caso dos tributos submetidos à sistemática do lançamento por homologação, extingue-se em cinco anos a contar dos respectivos fatos geradores o direito do fisco de proceder ao lançamento de ofício. Lançamento Improcedente".

As considerações que fundamentaram as conclusões do aludido Acórdão são as seguintes:

"1. A impugnação é tempestiva e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dela conheço.

2. A análise dos autos revela que o auto de infração teve como objeto o ano-calendário de 1991 e que a ciência ao mesmo ocorreu, conforme fls 02, em 23/04/1997. A conclusão, que tem como base o art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional – (CTN), é a de que o fisco procedeu à formalização do lançamento quando o seu direito de fazê-lo já havia sido extinto por decadência. Assim demonstram as considerações abaixo desenvolvidas.

3. Decadência e lançamento por homologação
Segundo o artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação ocorreria "... *quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito*

passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa...". A leitura do texto legal revela que o elemento caracterizador do lançamento por homologação é a exigência legal de pagamento antecipado e não a efetiva realização do mesmo. Por outro lado, o dever de antecipar referido na lei deve ser entendido relativamente ao lançamento, ou seja, à atividade pela qual a autoridade administrativa examina a apuração do sujeito passivo, retificando-a ou ratificando-a e que se completa com a notificação daquele.

Quando o sujeito passivo, apesar de estar obrigado, não tenha efetuado os pagamentos antes do "prévio exame da autoridade administrativa", o fisco poderá e deverá proceder ao lançamento de ofício, porém, fazendo-o, as regras legais a serem aplicadas – inclusive as decadenciais – são aquelas gerais naquilo em que não forem contrariadas pelas regras específicas dos tributos que, segundo a lei, devem submeter-se à sistemática do lançamento por homologação.

O artigo 173 do CTN é regra geral aplicável aos três tipos de lançamento: por declaração, direto e por homologação. Não obstante, havendo, no caso deste último, regra específica que regulamente a matéria (art 150 § 4º), esta prevalecerá sobre aquela que é mais genérica, de forma que o lançamento de ofício poderá e deverá ocorrer, no caso dos tributos submetidos à sistemática do lançamento por homologação, desde que tenha a sua formalização completa dentro de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Após este prazo, o crédito tributário extingue-se definitivamente, por disposição expressa do art 150 § 4º do CTN, inviabilizando o lançamento tributário, cuja função é, justamente, identificar o sujeito passivo, determinar a base de cálculo e a alíquota aplicável para, por fim, quantificar a obrigação tributária principal surgida com a ocorrência do fato gerador. Se já extinto o crédito tributário, não mais há o que quantificar.

Afasto o entendimento de que o art 150 § 4º do CTN trata da homologação do pagamento, em si. Este dispositivo veio em defesa da segurança das relações jurídicas e constitui verdadeira garantia ao administrado, já que estabelece prazo máximo dentro do qual o fisco poderá proceder à homologação expressa. Aplica-se, portanto, haja ou não efetivo pagamento antecipado, sob pena, inclusive, de prejuízo ao princípio constitucional da isonomia. Admitir que o § 4º do CTN se aplicaria apenas quando haja algum pagamento significaria admitir também que dois contribuintes que tenham cometido a mesma infração se submeteriam a prazos decadenciais diversos pelo mero fato de um deles ter, até mesmo premeditadamente, efetuado qualquer recolhimento simbólico. Adoto, em alternativa à tese da homologação do pagamento, o entendimento de que a homologação pelo fisco é de

toda a atividade tributária do sujeito passivo, não necessariamente do eventual pagamento, que, aliás, pressupõe sempre prévia apuração. Assim, nos impostos indiretos e não cumulativos (sujeitos a vários débitos e créditos - fatos geradores- em um mesmo período de apuração), tais como o ICMS e o IPI, pode perfeitamente ser homologada atividade da qual não resulte recolhimento efetivo, pois tais atividades também são passíveis de decadência.

4. Modalidade de lançamento do Imposto sobre a Renda após o Decreto-lei 1.967 de 23/11/1982.
Originalmente, o imposto sobre a renda amoldava-se à sistemática do lançamento intitulado "por declaração", o qual, conforme art 147 do CTN, "*... é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta a autoridade administrativa informações sobre matéria de fato indispensável à sua efetivação*".

Nesta modalidade, o sujeito passivo limita-se a informar a autoridade administrativa, através de documento próprio – a declaração – as informações necessárias a efetivação do lançamento. Este, porém, sendo ato privativo da autoridade administrativa, conforme art 142 do CTN, deve ser por esta posteriormente formalizado e se completa através da notificação, ao sujeito passivo, do débito apurado. Esta era a teoria que se concretizava no texto do **art. 76 do Decreto–lei 5.844, de 23/09/1943**, abaixo transcrito :

Art. 76 – Feita a revisão da declaração de rendimentos, proceder-se-á ao lançamento do imposto, notificando-se o contribuinte do débito apurado.

Posteriormente, a legislação tributária, visando agilizar a máquina arrecadadora, mas tentando, porém, manter coerência com a sistemática do lançamento por declaração, instituiu que o recibo de entrega da declaração serviria como a própria notificação ao lançamento. Foi o que determinou os dispositivos abaixo transcritos :

Lei 154, de 25/11/1947
Art. 11 – A repartição indicará, desde logo, nos recibos das declarações, o imposto nesta calculado e as datas em que o contribuinte deverá realizar o pagamento, dispensada, assim a notificação de lançamento, todas as vezes em que esta não alterar aquele cálculo.

Lei 4.506, de 30/11/1964
Art. 34 – As pessoas jurídicas, ressalvado o disposto no art. 35, apresentarão as declarações de rendimentos nos seguintes prazos :

...

§ 2º - No ato da entrega, dentro da escala estabelecida previamente de acordo com o parágrafo primeiro, a repartição competente para receber a declaração dará o respectivo recibo juntamente com a notificação das quotas para recolhimento do imposto.

§ 3º - O débito a que se refere o parágrafo anterior será apurado mediante a conferência sumária do cálculo feito na respectiva declaração de rendimentos.

Apesar de a partir da Lei 4.506, de 30/11/1964, a revisão das informações prestadas pelo contribuinte ter passado a ocorrer de forma sumária e de a notificação ao lançamento ter passado a ser feita através do próprio recibo de entrega da declaração de rendimentos, os prazos para pagamento do imposto devido ainda eram fixados em data posterior à notificação do lançamento feita pela autoridade administrativa ao sujeito passivo, ou seja, após o exame da autoridade administrativa, ainda que sumário. O § 6º do mesmo art. 34 da Lei 4.506/11/ 1964 (acima referido e parcialmente transcrito) assim fixava :

§ 6º - A primeira quota do imposto poderá ser recolhida no mês seguinte ao da entrega da declaração, de acordo com a escala fixada.

Com o advento do **Decreto-Lei 62, de 21/11/1966**, e legislação posterior, o imposto sobre a renda passou a ter, pelo menos parcialmente, vencimentos anteriores à entrega da declaração de rendimentos, cujo recibo fazia, por força de Lei, o papel da notificação do lançamento tributário. Eram as chamadas antecipações e duodécimos. Este foi o marco a partir do qual se iniciou a descaracterização do lançamento do imposto sobre a renda enquanto lançamento por declaração, se considerado como categoria pura.

Após o **Decreto-lei 1967/1982** a desvinculação entre o prazo para pagamento do imposto sobre a renda e o prévio exame por parte da autoridade administrativa, que se iniciara com o Decreto-lei 62 de 21/11/1996, se tornou completa. Com efeito, o art 16 do referido Decreto-lei 1967/1982 estabeleceu que :

Art 16 – A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto, antecipação, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei, apresentada ou não a declaração de rendimento, sujeitará o contribuinte à multa de mora de 20% ou à multa de lançamento ex offício, acrescida, em ambos os casos, de juros de mora.

Conforme o texto legal, independentemente da entrega da declaração de rendimentos e do prévio exame da autoridade administrativa, que se

fazia de forma sumária, os recolhimentos do imposto sobre a renda tornaram-se obrigatórios, tanto que, se não efetuados, caberia a exigência das multas típicas dos procedimentos de ofício.

Portanto, após o Decreto-lei 1967/1982, o imposto sobre a renda, que vinha, ao longo dos anos, paulatinamente se afastando da modalidade de lançamento intitulada "por declaração", definitivamente passou a caracterizar-se como lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN e, em conseqüência, passou a ter o seu prazo decadencial regido pelo § 4º deste mesmo artigo. "

E, do referido julgamento, a autoridade de primeira instância recorre de ofício a este Conselho.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, Relator.

O valor do crédito tributário exonerado supera o limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 333/97, devendo, portanto, a decisão de primeira instância, ser submetida à revisão necessária, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97. Conheço do recurso.

Analisando as considerações que fundamentaram as conclusões do julgamento de primeira instância, entendo que as mesmas não procedem.

Não concordo com a interpretação apresentada de que "após o Decreto-lei 1967/1982, o imposto sobre a renda, que vinha, ao longo dos anos, paulatinamente se afastando da modalidade de lançamento intitulada "por declaração", definitivamente passou a caracterizar-se como lançamento "por homologação", previsto no art. 150 do CTN e, em conseqüência, passou a ter o seu prazo decadencial regido pelo § 4º deste mesmo artigo."

Os Decretos-lei nº 62, de 1966, e 1.967, de 1982, ambos citados nas considerações que fundamentaram as conclusões do julgamento de primeira instância dispõem sobre o recolhimento do imposto de renda na forma de antecipações – durante o período-base de apuração, duoudécimos, após o encerramento do período-base e anteriormente à entrega da declaração de rendimentos IRPJ e quotas, após a entrega da declaração. O art. 16 do Decreto-lei nº 1.967, de 1982, estabeleceu penalidade pela falta ou insuficiência do recolhimento do imposto nas referidas formas, antecipações, duodécimos ou quotas, nos prazos fixados no mesmo Decreto-lei. Entendo, que, com a edição dos referidos Decretos-leis não ocorreu nenhuma alteração quanto à periodicidade de apuração do imposto de renda pessoa jurídica.

E, consultando a jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, verifica-se que a mesma também diverge do entendimento consubstanciado no julgamento recorrido, a exemplo do que dispõem os Acórdãos nºs 01-03.385, 01-04.559 e 01-04.347, cujas ementas transcrevo abaixo:

> Acórdão CSRF/01-03.391
> "IRPJ – DECADÊNCIA - Até o ano-calendário de 1991, o IRPJ era tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no art. 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do § único do mesmo artigo."
>
> Acórdão CSRF/01-04.559
> "LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL – Antes da vigência da Lei 8.383/91 a contagem do prazo decadencial haverá de se observar a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, tornando-se como termo inicial a data da entrega da Declaração de Rendimentos."
>
> Acórdão CSRF/01-04.347
> "DECADÊNCIA - IRPJ – A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do §4º do artigo 150 do CTN."

Assim, de conformidade com a citada jurisprudência da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, até o período-base de 1991, inclusive, o imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ era tributo sujeito ao lançamento na modalidade denominada de declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no artigo 173 do Código Tributário Nacional – CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração de rendimentos – IRPJ. Somente a partir do ano-calendário de 1992, por força do disposto no artigo 38 da Lei nº 8.383, de 1991, o IRPJ passou a ser considerado tributo sujeito ao lançamento na modalidade intitulada de homologação.

Constata-se no processo que as infrações referem-se ao período-base de **1991**, fls. 02/07. A ciência do Auto de Infração ocorreu em **23/04/1997**, fls. 02. E, a declaração de rendimentos – Imposto de Renda Pessoa Jurídica foi entregue em **14/05/1992**, fls. 35/41.

Não ocorreu, portanto, com base na referida jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência do direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento de ofício aqui discutido.

Ante todo o exposto voto no sentido de DAR provimento ao recurso de ofício, determinando a remessa dos autos à repartição de origem para deslinde do mérito.

Sala das Sessões - DF, 11 de Novembro de 2004

MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA