

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Oitava Câmara

PROCESSO Nº : 10805.004130/89-23
RECURSO Nº : 107.189
MATÉRIA : IRPJ e PIS DEDUÇÃO: EXERC. 1.983 e 1.984
RECORRENTES : PLÁSTICOS BORDA DO CAMPO INDÚSTRIA E COMº. LTDA
DRF EM SANTO ANDRÉ (SP)
RECORRIDA : DRF EM SANTO ANDRÉ (SP)
SESSÃO DE : 16 DE OUTUBRO DE 1.996
ACÓRDÃO Nº : 108-03.609

IRPJ - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO: Amoldando-se ao lançamento dito por homologação, por ser o imposto de renda tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o início da contagem do prazo decadencial desloca-se do comando da **exceção** prevista no § 4º do artigo 150, do CTN (data do fato gerador), para encontrar respaldo na **regra geral** estatuída no artigo 173 do mesmo Código, onde os cinco anos têm como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRPJ E PIS-DEDUÇÃO: APROPRIAÇÃO DE CUSTOS LASTREADOS EM NOTAS "FRIAS" - Procede a glosa de custos e a imposição da multa de ofício qualificada, quando comprovada a falsidade da documentação que lhe dá amparo, em consonância com súmulas homologadas pela autoridade administrativa.

RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO NÃO PROVIDOS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por PLÁSTICOS BORDA DO CAMPO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, e recurso de ofício pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ANDRÉ (SP),

ACORDAM os Membros integrantes da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos REJEITAR a preliminar de decadência relativamente ao exercício de 1.984 suscitada pelo relator, vencidos os Conselheiros Manoel Antônio Gadelha Dias (relator) e Luiz Alberto Cava Maceira, e, no mérito, por unanimidade

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Oitava Câmara

de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. José Antonio Minatel.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
Presidente



JOSÉ ANTONIO MINATEL
Relator designado

FORMALIZADO EM: 16 MAI 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO, OSCAR LAFAIETE DE ALBUQUERQUE LIMA, RENATA GONÇALVES PANTOJA, e PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA.

PROCESSO Nº. : 10805-004.130/89-23
RECURSO Nº. : 107.189
RECORRENTE : PLÁSTICOS BORDA DO CAMPO IND. E COM. LTDA.
ACÓRDÃO Nº : 108-03.609

RELATÓRIO

Retornam os presentes autos a esta Câmara, após cumprida a diligência determinada por este Colegiado em Sessão de 26/04/95, por meio da Resolução nº 108-00.072.

Trata o presente processo de exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de fls. 128, lavrado em função de a empresa ter deixado de recolher, nos exercícios de 1983 e 1984, períodos-base de 1982 e 1983, as diferenças equivalentes a 79.966,33 BTNF e 4.208,67 BTNF a título de imposto de renda-pessoa jurídica e PIS/Dedução-IR, respectivamente, originárias de glosa de custos indevidamente apropriados com base em notas fiscais inidôneas (notas fiscais "frias"), que teriam sido emitidas por fornecedores inexistentes, com simulação, portanto, de aquisições comprovadamente não realizadas, conforme descrição contida nos demonstrativos de fls. 126 e 127 e no Termo de Verificação de fls. 87/87v.

A fiscalização, diligenciando nas empresas envolvidas na emissão das supostas notas fiscais inidôneas - KRSTEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS ARREY LTDA, e REMO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA. - elaborou "Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz - Notas Fiscais de Empresa Fantasma" (fls. 15 a 41) concluindo, em relação a cada uma delas, que:

- a) estão com a sua situação fiscal irregular, não constando como inscritas no Cadastro Geral de Contribuintes;
- b) não apresentaram Demonstrações Financeiras em período algum;



- c) não entregaram Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica em tempo algum, tratando-se de empresas não cadastradas;
- d) o número do C.G.C. utilizado pelas empresas em seus documentos fiscais é falso, não existe nos arquivos da Receita Federal, inexistindo, portanto, contribuinte com o C.G.C. informado;
- e) perante o Fisco Estadual, o número de Inscrição Estadual utilizado em seus documentos fiscais é inválido, não estando igualmente cadastradas junto à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo;
- f) pesquisas efetuadas perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo, como relata o Ofício JUCESP OF. 8483/89, dão conta de não existir arquivamento em nome das firmas envolvidas, em sessão de 22 de maio de 1989;
- g) diligenciando os endereços informados nas notas, Auditores Fiscais do Tesouro Nacional constataram, conforme consta de "Termo" próprio, lavrado em 6 de setembro de 1989, que os mesmos não existiam;
- h) quanto aos documentos fiscais em si, ficou constatado que as gráficas que teriam impresso as notas fiscais são igualmente inexistentes;
- i) declaração firmada pelo gerente financeiro da autuada (fls. 02) informa que, a partir do ano-base de 1984, e tendo em vista problemas financeiros, foi procurado por um elemento de nome "BETO" que lhe propôs a venda de títulos de favor.

Integram as Súmulas os documentos de fls. 42 a 125, representados pelas cópias das Notas Fiscais, demonstrativo da composição do Passivo Exigível em 31/12/85,

Diário



Copiador nº 7 com a escrituração relativa a 1982 e 1983 e Quadro Demonstrativo dos Custos de Produtos de Créditos de IPI indevidamente aproveitados.

O enquadramento legal do feito fiscal são os artigos 157, 158, 165, 172, 174, 183 inciso I, 191, 387 inciso I e 678 inciso III, observado o artigo 728, inciso III, todos do Decreto nº 85.450/80, e Lei Complementar nº 7/70, art. 3º letra "a", parágrafo 1º, combinado com o art. 480, também do RIR/80.

Cientificada do lançamento, a autuada, tempestivamente, apresentou sua impugnação (fls. 136).

Preliminarmente, argüi a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir qualquer crédito tributário relativo aos exercícios fiscais de 1979, 1980, 1981, 1982 e 1983, anos-base de 1978, 1979, 1980, 1981 e 1982, respectivamente. Alega que a exigência de imposto, multas e consectários, além da capacidade contributiva do sujeito passivo, é algo que não se coaduna com o espírito das leis brasileiras por afrontar o princípio constitucional do confisco;

No mérito, argumenta que em momento algum pôs em dúvida a idoneidade de suas tradicionais fornecedoras de matérias primas/insumos, agora listadas pelo Fisco como se estivessem em situação irregular, uma vez que os documentos que lhes foram exibidos estavam formalmente em ordem. A conclusão externada pelo Fisco ao afirmar ser a pseudo infração da autuada praticada "com simulação portanto, de aquisição comprovadamente não realizadas", é infeliz e desprovida de sustentação fática e legal porque efetivamente pagou pelas matérias primas/insumos fornecidas pelas empresas consideradas inidôneas e as incorporou aos seus produtos. A prova material do efetivo ingresso e recebimento dos insumos questionados é robustecida pelo fisco federal em abundância;

Argumenta que são indevidos os valores cobrados porque, em se tratando de matéria relacionada com o direito tributário, não pode ocorrer tributação por mera presunção, em razão do princípio da tipicidade e da legalidade;



Quanto à aplicação da multa de 150%, alega que a glosa de custo, com a conseqüente apuração de diferença de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da parcela do PIS/DEDUÇÃO, não contém por si só a imprescindível demonstração inequívoca de existência de dolo. Segundo já prelecionou José E.R. de Alckimin em Acórdão da 1ª Câmara, continua a autuada, "a demonstração inquestionável do desígnio doloso é elemento indissociável do tipo";

Invoca, finalmente, a aplicação do disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, ou seja, a interpretação mais favorável ao contribuinte, nos casos de dúvida de interpretação.

Em informação fiscal às fls. 149/152 os fiscais autuantes propugnaram pela manutenção integral da exigência.

A autoridade julgadora de primeira instância, por sua vez, através da Decisão nº 083/93 (fls. 154/155), acatou a preliminar de decadência relativa ao exercício de 1983, mantendo, em parte, o crédito tributário consignado no Auto de Infração de fls. 128. Da decisão, recorre de ofício ao Superintendente da 8ª Região Fiscal.

Dessa decisão a contribuinte tomou ciência em 22/09/93 conforme atesta o Aviso de Recebimento - AR de fls. 159 e, ainda irresignada, interpôs recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes (fls. 160/168), apresentado dentro do prazo regulamentar. Em suas razões de recurso, a autuada reitera os argumentos expendidos na peça vestibular. Acrescentando suas alegações, aduz que a "Súmula" produzida pelo próprio órgão fiscalizador está sujeita a questionamento jurídico quanto a sua qualidade. Alega que em decorrência da unilateralidade de produção de provas, a "Súmula" tem vícios insanáveis e deverá ser considerada de forma ilustrativa ou no máximo, como um laudo e nunca como prova cabal e definitiva.

Finalizando seu arrazoado, anexa cópia dos Acórdãos nºs. 101-78.900 e CSRF/01-0.928, em abono a sua tese, e os documentos de fls. 195 a 306.



À vista do fato, a então relatora da matéria - Conselheira Sandra Maria Dias Nunes - entendeu que o processo chegou a este Colegiado com deficiências sanáveis, que somente permitem sua apreciação após sua regularização.

Às fls. 22, 31 e 40 - prossegue a relatora - consta relação dos documentos que integram as Súmulas Administrativas elaboradas pela Fiscalização para cada uma das empresas emitentes das supostas notas fiscais inidôneas, da qual se verifica a ausência de expedientes que, no seu modo de ver, são imprescindíveis para comprovar o ilícito, já que foi aplicada a multa de que trata o artigo 728, inciso III do RIR/80.

Em face das considerações acima, a relatora votou, e foi acompanhada por todo o Colegiado, no sentido de que se convertesse o julgamento em diligência para que a Divisão de Fiscalização da DRF de origem providenciasse a juntada dos documentos abaixo relacionados, relativos a cada uma das empresas envolvidas (KRASTEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA, INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS ARREY LTDA e REMO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA), dando ciência ao contribuinte e reabrindo o prazo para, querendo, aditar suas razões:

- 1) Ofício da Junta Comercial do Estado de São Paulo, inclusive o de nº JUCESP. OF. nº 8483/89, de 05/09/89;
- 2) Listagem do Sistema "ON LINE" de Recuperação de Cadastro - ORCA, de 26/06/89;
- 3) Listagem da Secretaria da Fazenda - CAT/CINEF/DEAT, de 31/07/89, contendo dados cadastrais por Inscrição Estadual, e
- 4) Listagem da Secretaria da Fazenda - CAT/CINEF, de 31/07/89 - Relação de Contribuintes por C.G.C.



PROCESSO Nº. : 10805-004.130/89-23
RECURSO Nº. : 107.189

Às fls. 338 o relatório da diligência determinada por este Conselho, no qual o fiscal diligenciador afirma ter juntado, às fls. 316 a 337, os documentos solicitados.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'GJ' followed by a stylized flourish.

VOTO

CONSELHEIRO - MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS - RELATOR

Conforme constou do relato, tratam-se de recursos de ofício e voluntário a serem examinados por este Conselho de Contribuintes.

No que tange ao recurso de ofício interposto pela Sra. Delegada da Receita Federal em Santo André (SP), entendo deva ser-lhe negado provimento, mantendo-se a decisão na parte recorrida, pelas conclusões adotadas por aquela autoridade.

Com efeito, decidiu com acerto o julgador monocrático ao declarar a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1983, ano-base de 1982, embora por fundamento diverso daquele que tenho sustentado nos julgados desta Câmara.

É que, em se tratando de tributo (IRPJ) sujeito a lançamento na modalidade por declaração, como mais adiante se demonstrará, a norma aplicável é a do art. 173, parágrafo único, do CTN.

Esse o entendimento da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº CSRF/01-0.040, DE 14/01/80, cuja ementa se transcreve:

"DECADÊNCIA. A Fazenda Nacional decaído direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, 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 se der após esta data, segundo reiterada jurisprudência das diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes. Interpretação dos artigos 173, parágrafo único, do CTN e art. 517, parágrafo 2º, do RIR/75."

Gr

No caso sob exame, o contribuinte apresentou a declaração de rendimentos do exercício de 1983 em 30/05/83 (fls. 04) e o auto de infração somente foi lavrado em 08/11/89 (fls. 128), transcorridos, portanto, mais de 5(cinco) anos.

Irrelevante, assim, adentrar-se no mérito da ocorrência ou não de dolo, fraude ou simulação, haja vista a norma insculpida no parágrafo 4º do art. 150 do CTN ter aplicação restrita aos tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação.

De se ressaltar, ainda, que o mesmo raciocínio vale para a contribuição para o PIS/Dedução do imposto de renda, conforme já decidiu a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais no AC nº CSRF/01-01.905, de 06/11/95.

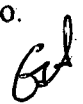
Nego, pois, provimento ao recurso de ofício.

No que pertine ao recurso voluntário, preliminarmente suscito, de ofício, a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1984, que é a única exigência objeto de litígio no referido recurso.

Ao exame da decadência precede, contudo, o da modalidade de lançamento a que estaria submetido o imposto de renda do exercício de 1984.

O tema, que tinha entendimento pacificado neste Conselho de Contribuintes, homologado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme acórdão retrocitado, vem atualmente merecendo calorosas discussões acerca do tipo de lançamento a que está sujeito o imposto de renda da pessoa jurídica, notadamente a partir da vigência do Decreto-lei nº 1.967/82.

Defendem alguns Conselheiros, dentre os quais a maioria dos integrantes desta Câmara que 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 referido decreto-lei, o imposto anual devido pelas pessoas jurídicas passou a submeter-se à modalidade de lançamento por homologação.



Essa conclusão se prende ao fato de que até à edição do mencionado diploma legal, a legislação tributária não fixava prazo para o pagamento do tributo, ficando seu vencimento subordinado à notificação do lançamento, a qual ocorria no momento da recepção da declaração pela repartição fiscal. Com a publicação do Decreto-lei nº 1.967/82, modificou-se esta sistemática, à vista da fixação de prazo para pagamento do imposto desvinculado da entrega da declaração de rendimentos e, por conseguinte, do prévio exame da autoridade administrativa.

Não obstante os sólidos e consistentes argumentos expendidos por esta corrente, ainda me filio à corrente atualmente dominante neste Conselho, que continua entendendo que os pagamentos antecipados (anteriores à data da entrega da declaração de rendimentos) não dispensam a apresentação da declaração de rendimentos, cuja finalidade é permitir à administração proceder o lançamento. Essa também é a posição da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais em recente julgado (Ac CSRF/01-01.945, de 18/03/96).

É que, se é certo que as modalidades de lançamentos estabelecidas pelo CTN se encontram em desarmonia com a legislação vigente, preocupada com a necessidade de manter o fluxo de caixa do Governo, não se pode pretender concluir, data venia, que a simples antecipação do pagamento do imposto (devido ou não), em relação à data da entrega da declaração de rendimentos tenha o condão de transmutar a natureza do lançamento, quando permanece, na essência, o fim específico da declaração de rendimentos, qual seja, o de prestar à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à efetivação do lançamento; pelo menos para o caso dos autos em que a apuração do imposto de renda ainda era anual (sistemática anterior à da Lei nº 8.383/91).

Também não descaracteriza o lançamento por declaração o fato de a administração fazendária, preocupada em facilitar o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, autorizar a rede bancária a recepcionar as declarações de rendimentos, sob pena de se chegar ao absurdo, permissa venia, de se identificar a modalidade do lançamento em função do local onde for entregue a declaração, e de se concluir que, para os contribuintes que optaram por fazê-lo em banco, o lançamento, para esses, passaria a ser por homologação.



Assim, como sustentado, em se tratando de tributo sujeito a lançamento na modalidade por declaração, a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a lançamento suplementar, após 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo.

Tendo o contribuinte apresentado a declaração de rendimentos do exercício de 1984 em 30/05/84, e o auto de infração em apreço sido lavrado somente em 08/11/89, indubitavelmente operou a decadência.

Irrelevante, como já dito, a apreciação da existência de dolo, fraude ou simulação, por inaplicável ao caso presente a norma prevista no parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

De se ressaltar, ainda, que o mesmo raciocínio vale para a contribuição para o PIS/Dedução do imposto de renda conforme já decidiu a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais no Ac nº CSRF/01-1.905, de 06/11/95.

Voto, pois, pelo acolhimento da preliminar de decadência.

Vencido na preliminar, no mérito a mesma sorte não merece a recorrente.

Conforme constou do relato, a autuada apropriou, no exercício de 1984, ano-base de 1983, custos relativos a aquisições de insumos e matérias-primas de empresas inexistentes.

Essa situação dos supostos fornecedores está fartamente comprovada nos autos, uma vez que o Fisco fez todas as diligências cabíveis para bem caracterizar o fornecimento das chamadas notas fiscais "frias", tendo, inclusive elaborado dossiê completo das empresas acusadas de inexistentes, denominando-o Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz - Notas Fiscais de empresas "Fantasma".

Em conclusão, referidas empresas não estão inscritas no CGC, não apresentaram demonstrações financeiras em período algum, não apresentaram declaração de

rendimentos, informaram número de CGC falso e número de Inscrição Estadual inválido, não estão registradas na Junta Comercial do Estado de São Paulo, os endereços informados são inexistentes as gráficas que teriam feito a impressão das notas fiscais são inexistentes.

Por outro lado, a suplicante alega mas não demonstra que efetivamente pagou pelos insumos e matérias primas e os incorporou aos seus produtos, não se podendo chegar a esta conclusão pelo simples confronto das notas fiscais emitidas pelos supostos fornecedores e as notas fiscais de vendas da autuada.

Assim, restando cabalmente demonstrado o evidente intuito de fraude, correta a exigência fiscal com fulcro nos artigos 183, I e 191 do RIR/80, com a multa qualificada do artigo 728, III do mesmo RIR/80.

À mesma conclusão chegou a C. Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes, ao apreciar idênticas irregularidades relativamente aos exercícios de 1985 a 1988, conforme faz certo o Acórdão nº 101-89.823, de 11/06/1996.

À vista do exposto, conheço do recurso por tempestivo e, no mérito, nego-lhe provimento.

Sala das Sessões(DF), em 16 de outubro de 1996



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS - RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Oitava Câmara

PROCESSO Nº : 10805.004130/89-23
RECURSO Nº : 107.189
MATÉRIA : IRPJ e PIS DEDUÇÃO: EXERC. 1.983 e 1.984
RECORRENTE : PLÁSTICOS BORDA DO CAMPO INDÚSTRIA E COMº. LTDA
RECORRIDA : DRF EM SANTO ANDRÉ (SP)
SESSÃO DE : 16 DE OUTUBRO DE 1.996
ACÓRDÃO Nº : 108-03.609

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator designado:

Com o respeito que tenho ao I. relator e que, com maestria exemplar, preside esta Casa, peço vênica para dele discordar tão-somente quanto à abordagem jurídica ao instituto da **decadência**.

Embora já seja do conhecimento dos membros desta E. Câmara o meu posicionamento em relação ao prazo que tem o Fisco para formalizar, em tempo hábil, o crédito tributário que tem como conteúdo o imposto de renda da pessoa jurídica e, por decorrência, a parte do PIS-Dedução que se constitui em mera destinação daquele, é inevitável que repita aqui os pressupostos em que tenho fundamentado meus votos nessa matéria.

Reconheço que não é pacífico, até hoje, o entendimento acerca do instituto da decadência, no âmbito do Direito Tributário, titubeando, a doutrina e a jurisprudência, no agasalhamento de diferentes teses, para declarar o exato tempo reservado ao sujeito ativo, para que possa exercer a atividade administrativa de constituição do crédito tributário.

O problema se alarga, na medida em que se intenta classificar os diferentes tipos de lançamento contemplados pelo Código Tributário Nacional (CTN), atribuindo-se, a cada um deles, efeitos distintos. A divergência se agrava na tentativa de conciliação das regras estampadas no art. 173, com aquelas previstas no artigo 150 do mesmo Código, especialmente o estatuído no seu parágrafo 4º.

Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A **regra** era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento", estando ali previsto, **como**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Oitava Câmara

regra, o que a doutrina convencionou chamar de “lançamento por declaração”. Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir “... *ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*” (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento - lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em **exceção**, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era **exceção** virou **regra**, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o “... *pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*”.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária. Se a **regra** era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a **regra da decadência**.

De outra parte, sendo **exceção** o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, **regra excepcional** de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a

2.1

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Oitava Câmara

regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, verbis:

“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Não tenho dúvidas de que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, **sem prévio exame da autoridade administrativa**, ou seja, elas não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, de qualquer obrigação tributária; esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo, inclusive, o dever de cálculo e apuração, daí a denominação de “auto-lançamento.”

Para aqueles que enxergam o contrário, ou seja, modalidade de lançamento por declaração, no imposto de renda das pessoas jurídicas, acabam de perder um grande ponto de sustentação para essa tese. Cedendo às evidências, o formulário da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas não mais contempla a chamada “notificação de lançamento”, junto ao seu recibo de entrega. Veja-se, a propósito, o modelo aprovado pela IN-SRF 107/94, cujo campo 29, do formulário I, contém a seguinte expressão: *“A presente declaração constitui confissão de dívida, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, correspondendo à expressão da verdade”*. E o formulário reservado para comprovante de entrega e aposição do carimbo de recepção, onde antes constava a expressão *“notificação”*, hoje é intitulado, simplesmente, de *“Recibo de Entrega de Declaração de Rendimentos”*.

Registro que, a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque tenho presente que não é este conjunto de papéis que pode dar natureza, ou desnaturar qualquer instituto jurídico. É a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Tranqüiliza-me ler no festejado mestre, PAULO DE BARROS CARVALHO, conclusão na mesma direção que, pela clareza, peço vênica para transcrevê-la:

“De acordo com as espécies mencionadas, temos, no direito brasileiro, modelos de impostos que se situam nas três classes. O lançamento do IPTU é do tipo de lançamento de ofício; o do ITR é por declaração, como, aliás, sucedia com o IR (pessoa física). O IPI, O ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação.”
(in CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Saraiva - 1993 - pag. 280/281- grifei).

À essa relação não titubearia em acrescentar, pelos fundamentos já expostos, o IPVA, o Imposto de Importação, o ISS, a Contribuição Social sobre o Lucro, a contribuição do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Oitava Câmara

PIS-Faturamento, o ex-FINSOCIAL e a sua sucessora, a Contribuição de Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o que serve para confirmar que hoje, quase a totalidade dos tributos foram incluídos na sistemática da homologação, pela praticidade e interesse das autoridades na antecipação do pagamento.

Não é o fato da existência de uma obrigação acessória, de prestar declaração, que dá natureza ao lançamento. No ICMS e no IPI essa declaração também existe, e há consenso que esses dois impostos se engajam na sistemática da homologação.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado, por inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Fixada a premissa de que o imposto de renda das pessoas jurídicas sujeita-se à modalidade de lançamento por homologação, é necessário voltar ao parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, atrás transcrito, que contém mensagem de suma relevância para o deslinde da controvérsia destes autos.

Refiro-me à parte final do mencionado parágrafo que delimitou o prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, *"... salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Do relato extrai-se que essa é exatamente a hipótese dos autos, e no exame de mérito não titubeou este colegiado em confirmar a imposição de penalidade agravada, por estar comprovada a apropriação de custos lastreados em falsas notas fiscais ("Notas Frias"), consoante se depreende do voto do insigne relator.

Nesse ponto, é pertinente a indagação: não sendo a norma de **exceção**, prevista no art. 150, § 4º do CTN, própria para procedimentos em que esteja comprovada a **conduta fraudulenta** do sujeito passivo, qual seria a norma apta para delimitar o prazo para o lançamento tributário por parte do Fisco?

Muito já se debateu na tentativa de encontrar resposta para essa indagação, com as mais diferentes propostas. Todavia, tenho para mim que a resposta está configurada no próprio sistema tributário, na forma atrás delineada, ou seja, se a **conduta fraudulenta** é expressamente afastada do comando da norma que se traduz em **exceção** (art. 150, § 4º), seu destino natural é amoldar-se no comando normativo que traduz a **regra geral** para o instituto da decadência (art. 173, do CTN), porque há consenso de que o direito do Fisco não pode perdurar *ad eternum*, impondo-se a fixação de um prazo para dar certeza e segurança aos atos jurídicos já consumados.

Registro que assim já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso nº RD/103-0.031, cujo Acórdão CSRF 01-0.174 está assim ementado:

"DECADÊNCIA . TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CASO DE DOLO OU FRAUDE. INTERPRETAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO C.T.N. - Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorrer dolo, fraude ou simulação, os termos iniciais de decadência do direito de a Fazenda Nacional formular a exigência tributária, serão os previstos no art. 173 e seus parágrafo do C.T.N."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Oitava Câmara

Deslocando-se a contagem do prazo para a **regra** estampada no artigo 173 do C.T.N., é possível afirmar que a matéria lançada para o período-base de 1.983, que corresponde ao exercício financeiro de 1.984, tem como termo inicial da decadência o primeiro dia do exercício de 1.985, **podendo o lançamento tributário ser efetuado até o último dia do ano de 1.989, por se referir a glosa de custos apropriados mediante artifícios comprovadamente fraudulentos.**

No caso concreto, vejo que a União exercitou, a tempo, a atividade não homologatória das operações praticadas pela recorrente, no período-base de 1.983, uma vez que o auto de infração de fls. 126/128 foi cientificado à empresa **em 08.11.89**, portanto, dentro do prazo legal já demonstrado, repita-se, em função da fraude.

Por essas razões, divergindo do nobre relator, declino meu VOTO no sentido de **NÃO ACOLHER** a preliminar de DECADÊNCIA. No mérito, acompanho integralmente os fundamentos que nortearam a glosa dos custos.

É como voto.

Sala das Sessões (DF),


JOSE ANTONIO MINATEL
relator designado

Gr