



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

PROCESSO Nº 10820-000.149/90-09

Sessão de 29 de abril de 1992

ACORDÃO Nº 103-12.195

Recurso nº: 99.423 - IRPJ - Exercício de 1985

Recorrente: DESTILARIA GENERALCO S/A.

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM ARAÇATUBA (SP).

**IRPJ - PERÍODO-BASE DE 1984**

**HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO** - Com o advento do DL. nº 1.967/82, o direito de a Fazenda Pública iniciar a revisão do lançamento extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

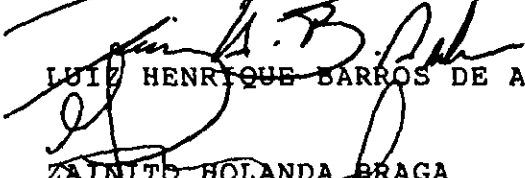
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DESTILARIA GENERALCO S/A.:

ACORDAM Os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em acolher a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior (Relator), Ilcenil Franco, Cândido Rodrigues Neuber, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Henrique Barros de Arruda.

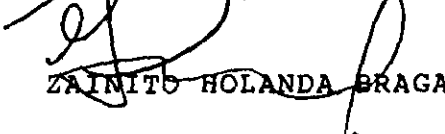
Sala das Sessões (DF), em 29 de abril de 1992.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

- PRESIDENTE

  
LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA

- RELATOR-DESIGNADO

  
ZAIRITO HOLANDA BRAGA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

ISTO EM

SSÃO DE: 17 DEZ 1992

V.v.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, SONIA NACINOVIC e DÍCLER DE ASSUNÇÃO.



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10820/000.149/90-09

2.

RECURSO Nº: 99.423

ACORDÃO Nº: 103-12.195

RECORRENTE: DESTILARIA GENERALCO S/A.

### RELATÓRIO

Em relação ao exercício de 1985, período-base 01.06.83 a 31.05.84, foi lavrado AI em 15.02.90 impondo crédito tributário de 33.449,49 BTNF, correspondendo 15.928,33 ao IRPJ, 7.964,16 à multa e 9.557,00 a juros de mora.

Os fatos imputados consistem em: A) glosa de custos apropriados a título de ICM incidente sobre estoque de álcool carburante (lançados no Diário nº 3 em 31.05.84), pois, segundo o RICM (Decreto nº 17.727/81) em seu artigo 199, o lançamento do ICM nas saídas de cana de açúcar em caule de produção paulista, para o território do Estado, fica diferido para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes de sua moagem e industrialização, em base nos índices oficiais de preço determinado pelo IAA, sendo o seu valor apurado no momento do faturamento do álcool e, conforme o § 3º do Art. 200 do RICM, esse tributo diferido deve ser escriturado no livro Registro de Apuração do ICM no mês em que ocorrer a saída física do produto final, e B) constatação de passivo fictício que caracterizou omissão de receitas, pela manutenção no balanço de importância, na Conta Credores Diversos - Olímpio Siroto, relativa à aquisição de imóvel rural em 25.05.84 em operação realizada à vista, conforme consta de escrituração pública de venda e compra definitiva (fls. 11 e 12).

Acórdão nº 103-12.195

A fundamentação legal é, para o IRPJ, os artigos 157, § 1º, 180, 225 e 387, I e II do RIR e, para a multa, o art. 728, II, do RIR.

Após prorrogação de prazo, é apresentada impugnação tempestiva na qual é argüido, em preliminar, que antes da Lei nº 7.450/85, o fato gerador do IR se reputava verificado no momento do encerramento do balanço anual, ocorrido em qualquer data do ano civil antecedente ao exercício financeiro. O fato gerador, nesse caso, findou-se em 31.05.84 e o prazo decorrencial de 5 anos, começou a correr em 1º.06.84 e findou em 31.05.89, citando decisão do TFR em apoio a sua tese.

Acrescenta, também, que o §. 2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72 estabelece o prazo de 60 dias, prorrogável por igual período, para a fiscalização concluir os trabalhos. Como a mesma iniciou-se em 11.07.89 (fls. 5) deveria ter-se concluído até 11.11.89 e não 15.02.90.

*redação*  
Quanto ao mérito, diz a autuada que na forma da Lei nº 440/74, art. 11, VI, B, com a redação dada pela Lei nº 2.252/79, é sujeito passivo por substituição para o recolhimento do ICM quando adquirida matéria prima para fabricação de álcool. Essa cana de açúcar ao ser adquirida nas lavouras, tem o seu preço formado pelo IAA, conforme demonstrado a fls. 28. Nesse caso, embora o fato gerador ocorra quando o produtor vende para a destilaria, a legislação adia a exigência do tributo, criando o diferimento do imposto, que se interrompe quando da saída do álcool.

Ao adquirir essa matéria prima, apropriou-se do ICM como custo, tendo em vista o regime de competência aceito pela legislação tributária e os princípios contábeis, conforme item IX, do artigo 67 do DL nº 1.598/77, nos termos da Lei nº 6.404/76 em seu artigo 177 e artigos 155 e 187, § 1º, do RIR.



Acórdão nº 103-12.195

Quanto ao imóvel rural, ele não pode ser tido como passivo fictício pois, embora na escritura figure pagamento à vista, esta cláusula foi inserida para poder oferecer tal propriedade como garantia ao Banco do Brasil, que só a aceitaria se estivesse quitada.

Esse bem não foi pago à vista e sim, no prazo de 60 dias, conforme cópia de Nota Promissória a fls. 29, através de cheque com cópia juntada a fls. 30.

A informação fiscal (fls. 32 e 33) propõe a manutenção do feito e ressalta que a Declaração de Rendimentos foi entregue em 28.02.85 (fls. 15) e o AI lavrado em 15.02.90, dentro do prazo de 5 anos citando Acórdão desta Câmara (103-6.823/85) em seu apoio.

A decisão de 1ª instância (fls. 34 a 39), quanto à decadência, cita o artigo 173 do CTN e o artigo 711 e seu § 2º do RIR, endossando a tese da informação fiscal, aduzindo que as regras formais do Decreto nº 70.235/72 "não são causas para o instituto da decadência".

Com relação ao mérito, diz não restar dúvidas de que, pelo RICM, ficar esse imposto diferido para o momento da saída física dos produtos resultantes da moagem e da industrialização. Não incide, pois, o ICM sobre o estoque de álcool e é indevida a sua contabilização como custo dos produtos em estoque. A apropriação de custos ou despesas cuja competência é de exercício futuro, provoca redução no lucro líquido e, por conseguinte, no imposto apurável.

No tocante ao passivo fictício, afirma que as razões trazidas baseiam-se unicamente na isenção de cláusula não verdadeira no instrumento público, argumento esse não acolhível, citando o artigo 105 do Código Civil pelo qual a Fazenda Pública, en



Acórdão nº 103-12.195

outros, poderá demandar a nulidade dos atos simulados. A escritura pública é documento datado de fé pública, fazendo prova plena e "erga omnes" , devendo sobrepor a arguição da impugnante.

E manteve o procedimento.

No recurso tempestivo (fls. 42 a 49) que leio em Sessão, é mantida a alegação de decadência, citando outras decisões do Poder Judiciário e do Conselho de Contribuintes, aduzindo que o documento "Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento" na verdade não configura lançamento, pois este é atividade privativa da autoridade fiscal (art. 142 do CTN) bem como do desrespeito ao artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/72.

Renova as arguições da impugnação.

É o relatório.



Acórdão nº 103-12.195

V O T O V E N C I D O

Conselheiro PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR, Relator:

Conheço do Recurso por tempestivo.

Não acolho as preliminares argüidas.

Com referência à decadência do direito de a Fazenda promover o lançamento neste Processo cabe toda razão à Autoridade 1ª Instância ao entender que ela incorreu, ao examinar o artigo 173 do CTN e o RIR.

Esse último, em seu artigo 711, § 2º, diz: "A faculdade de proceder novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de 5 anos, contados da notificação do lançamento primitivo". É conclusivo o inciso I desse artigo:

"Art. 711 - O direito de proceder ao lançamento do imposto extingui-se após 5 anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.",

acompanhando os dizeres do artigo 173 do CTN.

Quanto à alegação de perda do direito ao lançamento fiscal por infringência ao artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, ultrapassando o prazo nele estipulado, também não a endosso, por nada ter a ver com este procedimento. Esse parágrafo afirma que, se ultrapassado tal prazo e não continuado o procedimento fiscal, vol.

Acórdão nº 103-12.195

ta a ter cabência a espontaneidade do sujeito passivo, excluída por atos de início desse procedimento.

No mérito, a glosa quanto aos valores de ICM apropriados como custo dentro do período-base é procedente.

A RECTE, nos termos do Regulamento do ICM é contri-  
buinte substituto e o lançamento desse tributo, "in casu", na  
Q aquisição de cana de açúcar em caule de produtor da mesma, é di-  
ferido para quando o adquirente após moagem e industrialização  
promova a saída física do produto final, álcool.

Portanto, esse valor somente se constituirá em custo a ser apropriado após a saída do álcool do estabelecimento, da des-  
tilaria, quando ocorre a incidência do tributo.

A sua contabilização como custo no período-base em  
exame implicou em redução indevida do lucro líquido e, consequen-  
temente, no IR apurável.

Assim estatui o artigo 225 do RIR:

"Os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária."

A incidência do ICM na aquisição da matéria prima não ocorreu dado o diferimento estabelecido pela legislação estadual.

Quanto à outra questão, a existência da escritura pública de compra e venda definitiva do imóvel rural é um indício de omissão de receitas por existência de passivo fictício.

Todavia, a RECTE apresenta cópia de documentos, Nota Promissória dada em pagamento e cheque pelo qual efetuou o pagamento desse título de crédito. E a fiscalização nem a autori-



Acórdão nº 103-12.195

dade de 1ª Instância infirmaram a validade desses elementos. Apenas é asseverado que tal escritura tem fé pública e que ocorreu uma simulação contra o Banco do Brasil, ao qual tal propriedade foi dada em garantia. Também não se questionou, nos Autos, uma eventual irregularidade pelo pagamento de uma obrigação que, segundo se depreende, seria inexistente.

Face ao exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir a imputação de omissão de receitas pela existência de passivo fictício e mantenho a glosa por apropriação indevida de custos de ICM no período-base. A Repartição de origem deverá adequar os valores da exigência ao decidido neste Acórdão.

Brasília (DF), em 29 de abril de 1992.

  
PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR



Acórdão nº 103-12.195

1

## VOTO VENCEDOR

Relator designado LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA

Designado para proferir o voto vencedor e nada tendo a acrescentar ao relatório, que adoto na sua integridade, passo a expor as razões que motivaram minha dissidência, que diz respeito à extinção do crédito tributário por decadência.

Como visto, trata-se, no presente caso, de lançamento constituído de ofício em 15/02/90, relativo ao imposto sobre a renda devido no período-base encerrado em 31/05/84, cuja declaração de rendimentos foi entregue em 28/02/85 (fls. 15), indicando imposto a pagar.

De acordo com a peça básica, foi imposta a multa prevista no artigo 728, inciso II do RIR/80, o que implica, necessariamente em não atribuir à Recorrente prática de infração de maneira fraudulenta, dolosa ou simulada.

A respeito de arguição de semelhante natureza, já tive a oportunidade de me pronunciar no voto proferido no acórdão nº 103-11801, na qualidade de relator do processo, opinando pelo provimento do recurso, por vislumbrar na situação caso de homologação tácita.

Acórdão nº 103-12.195

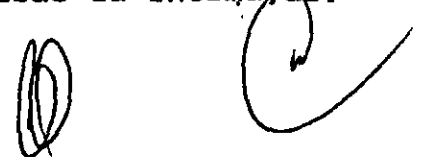
2

Naquela ocasião, assim me manifestei:

"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, entendo 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 1967/82, o imposto devido pelas pessoas jurídicas passou a submeter-se à modalidade de lançamento por homologação. 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.



Acórdão nº 103-12.195

3

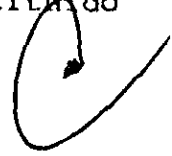
No mesmo diapasão, a correção monetária dos créditos tributários, instituída pela Lei nº 4.357/64, não alcançava os lançamentos de ofício, pois seu artigo 7º prescrevia:

"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 4862/65, 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



Acórdão nº 103-12.195

4

com base na declaração de rendimentos 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 conseguinte, 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)

Tipificada 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,



Acórdão nº 103-12.195

5

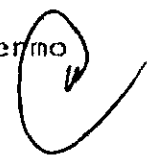
independentemente do exame prévio da autoridade administrativa.

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 779/89) 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 nº 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

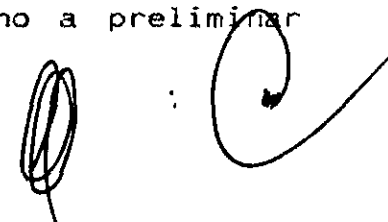


Acórdão nº 103-12.195

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, recepcionar formulários, mas nunca lançar.

Ante o exposto, não alegada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, paga alguma parcela do 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." (grifei)



Acórdão nº 103-12.195

7.

Como visto, distingue-se o presente caso daquele, simplesmente em face de o período-base da Recorrente não coincidir com o ano calendário.

Essa circunstância, no entanto, a meu ver, não acarrete consequências distintas, sendo de se considerar ocorrido o fato gerador em 31/12/84.

Isso porque, embora pela leitura dos termos do artigo 116 CTN, possa se concluir que as circunstâncias materiais do fato tenham se dado na data do levantamento do balanço, o imposto de renda das pessoas jurídicas sujeitava-se a apuração por períodos certos de tempo, havendo o artigo do Decreto-lei nº 1967/82 transferido a ocorrência do aspecto temporal da respectiva hipótese de incidência para o o último dia do ano calendário anterior ao do exercício financeiro da União a que correspondia o imposto, ao determinar:

"Art. 2º - A base de cálculo do imposto, determinada segundo a legislação aplicável no início do exercício financeiro, ... ." (grifei)



Acórdão nº 103-12.195

8

A esse respeito, cumpre observar que a dissociação dos aspectos material e temporal do imposto é plenamente autorizada pelo artigo 144, § 2º, que assim dispõe:

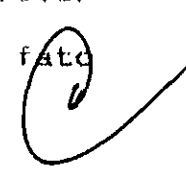
"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

.....

§ 2º. O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido." (grifei)

Independentemente desse aspecto de ordem legal, de há muito a doutrina e a jurisprudência haviam formulado conceito idêntico, como ensina o eminente tributarista Noé Winkler (in Fato Gerador da Renda Imponível das Pessoas Jurídicas. Modificações Conceituais da Lei nº 7.450/85 - Resenha Tributária - SP - Imposto de Renda Estudos nº 1 - pag. 90/91):

"Por ausência de expressa conceituação legal, o ponto em discussão situava-se em saber o momento da ocorrência do fato gerador - se a data do encerramento do exercício social ou o início do exercício financeiro seguinte, em que o imposto fosse devido, ou seja, 1º de janeiro. Isto porque o CTN no seu artigo 144 é enfático ao prescrever que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato



Acórdão nº 103-12.195

9

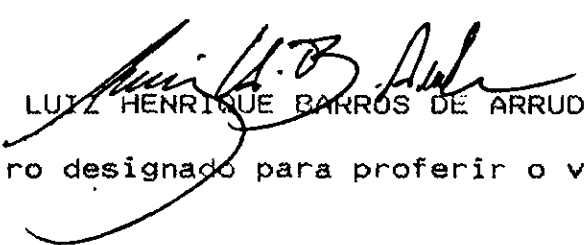
gerador da obrigação, e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Duas correntes doutrinárias de respeitáveis tributaristas defendiam teses opostas - fato gerador emergente na data do balanço (encerramento do exercício social), e fato gerador emergente em 1º de janeiro, início do exercício financeiro.

O Supremo Tribunal Federal dirimiu a controvérsia através da Súmula 584 ao declarar que "ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração", entendimento esse aplicável às pessoas físicas e jurídicas." (grifos do original)

Ante o exposto, e do mais que dos autos consta, meu voto é no sentido de acolher a preliminar suscitada, dando-se provimento ao recurso, tendo em vista a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir de ofício crédito tributário relativo ao período-base de 1984 a partir de 31/12/89.

Brasília, 29 de abril de 1992.



LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA

Conselheiro designado para proferir o voto vencedor