



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91
RECURSO Nº. : 110.940
MATÉRIA : IRPJ - EXS. DE 1988 e 1989
RECORRENTE : SUPERMERCADO ESPINA LTDA.
RECORRIDA : DRF EM CAPINAS
SESSÃO DE : 16 DE OUTUBRO DE 1996.
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

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 data da entrega da declaração, se aquele se der após esta data.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - PROVA EMPRESTADA DO FISCO ESTADUAL. A prova emprestada do fisco estadual, por si só, não justifica a exigência na área federal, fazendo-se necessário um aprofundamento do trabalho fiscal com vistas a reunir elementos que emprestem ao lançamento, relativo ao imposto de renda pessoa jurídica, a característica da certeza.

SALDO CREDOR DE CAIXA. A diferença apurada na conta "Caixa", quando não adequadamente justificada, caracteriza omissão de receita, sujeita, portanto, à incidência do imposto de renda pessoa jurídica.

Recurso Provido Parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUPERMERCADOS ESPINA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Natanael Martins, Edson Vianna de Brito (Relator) e Maurilio Leopoldo Schmitt, e, quanto ao mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável, no exercício financeiro de 1989- período-base de 1988, o valor de Cz\$ 9.044.930,00, relativo a omissão de receita operacional apurada com base em Auto de Infração lavrado pelo fisco Estadual, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

presente julgado. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira.

Maria Ilca Castro Lemos Diniz
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ - PRESIDENTE

Jonas Francisco de Oliveira
JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 SET 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450
RECURSO Nº. : 110.940
RECORRENTE : SUPERMERCADO ESPINA LTDA.

RELATÓRIO

SUPERMERCADO ESPINA LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Chefe do Serviço de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Campinas/SP (fls. 67/71), que manteve o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 33/38.

2. A exigência fiscal decorre da constatação das seguintes irregularidades, descritas às fls.33:

a) Omissão de receita operacional, caracterizada:

a.1) por estoques desacompanhados de documentação fiscal, apurada pelo Fisco Estadual;

a.2) pelo saldo credor de caixa verificado nos anos-base de 1987 e 1988, apurado mediante a soma dos valores lançados a débito e a crédito da conta "Caixa", extraídos das fichas tríplices utilizadas pela contribuinte para escriturar suas operações;

b) Despesas não dedutíveis, representada pela correção monetária do imposto de renda pessoa jurídica, relativo ao ano-base de 1987, vencido em 30.04.88 e pago em 30.09.88;

c) multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, relativa ao exercício financeiro de 1988.

3. O enquadramento legal que sustenta o lançamento está descrito às fls. 33/34.

4. Cientificada do Auto de Infração em 24 de março de 1993, a contribuinte apresentou, em 19 de abril de 1993, impugnação de fls. 40/43, alegando, preliminarmente, a perda, pelo Fisco, do direito de constituir o crédito tributário relativo ao exercício financeiro de 1988, período-base encerrado em 31 de dezembro de 1987. Em relação ao exercício financeiro de 1989, insurge-se quanto ao critério utilizado pelo Fisco na determinação da matéria tributável. Questiona, ainda, a exigência fundada em Auto de Infração lavrado pelo Fisco Estadual.

5. No que respeita à glosa da despesa referente à correção monetária do imposto de renda pessoa jurídica, a contribuinte procedeu ao seu pagamento, consoante verifica-se do documento de fls. 57 (cópia do DARF).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

6. Em Informação Fiscal de fls. 61/62, o fiscal autuante, após rebater os argumentos expendidos pela contribuinte em sua impugnação, opinou pela manutenção do lançamento.

7. A autoridade de primeira instância julgou procedente o lançamento, através da decisão de fls. 67/71, que esta assim ementada:

*“ IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - EXERCÍCIOS 1988 E 1989
DECADÊNCIA - O recibo de entrega da Declaração IRPJ constitui
Notificação de Lançamento, prevista no art. 629 do RIR/80. A faculdade de
a Fazenda Nacional proceder a novo lançamento ou lançamento
suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos
dos contribuintes decai no prazo de 5 anos, contados da notificação do
lançamento primitivo.*

*APURAÇÃO PELO FISCO ESTADUAL - Os fatos descritos em Auto de
Infração Estadual, por conterem declarações prestadas por Agentes do
Poder Público, fazem fé pública e, assim, presumem-se verdadeiros até
prova em contrário. A quitação integral da exigência tributária estadual
equivale ao reconhecimento da exatidão do levantamento realizado.*

*SALDO CREDOR DE CAIXA - A existência de saldo credor na conta caixa
autoriza a presunção de omissão de receitas, ressalvada prova em contrário.*

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - É devida a
multa prevista no art. 17 do DL nº 1967/82 E in 11/83, calculada sobre o
valor do imposto apurado em Auto de Infração, quando a pessoa jurídica
apresentar declaração fora do prazo. EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE”*

8. Em suas razões de decidir a autoridade julgadora afirmou:

*“ Inicialmente, cumpre refutar a preliminar do direito de a administração tributária
constituir o crédito tributário, suscitada pela impugnante, em razão do disposto no
art. 173 do CTN (Lei nº 5172/66), consubstanciado no art. 711 do vigente
Regulamento do Imposto de Renda:*

*Art. 711 - O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5(cinco)
anos, contados (Lei nº 5.172/66 , art. 173):*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido
efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver amulado, por vício
formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*§ 1º 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, indispensável ao lançamento (Lei nº 5172/66, art. 173, § único).*

*§ 2º A faculdade de proceder a novo lançamento suplementar, à revisão de
lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes,
para fins deste artigo, decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do
lançamento primitivo (Lei nº 2862/56, art. 29).”*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

Pelo dispositivo retro transcrito, conclui-se que o direito de a Fazenda Pública proceder a novo lançamento, lançamento suplementar ou revisão do lançamento só decairia 5 (cinco) anos após a data da entrega da declaração, que se deu em 30.09.88 (doc. fl. 02), findando-se o quinquênio em 30.10.93. Como o Auto de Infração foi lavrado em 25.03.93, não há que se falar em decadência.

Relativamente ao Saldo Credor de Caixa apurado no ano-base de 1988, conforme Termo de Verificação de fls. 28/31, a empresa escritura sua contabilidade pelo sistema das fichas triplices. Do exame da conta "caixa", diz o referido Termo, foi evidenciado à vista do somatório das fichas de débito e crédito, Saldo Credor de Caixa, que caracteriza omissão de receita, não esclarecida pela impugnante.

Acontece que a pressuposição infirmada pela interessada é autorizada por ato legal (Decreto-lei 1.598/77, art. 12, § 2º), consolidado no art. 180 do RIR/80, verbis:

"Art. 180 - O fato da escrituração indicar saldo credor de caixa (...) autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."

Portanto, a autoridade fiscal estava autorizada e mais que autorizada obrigada (CTN, art. 142, parágrafo único) a fazer o lançamento, cabendo à contribuinte provar a improcedência da presunção. E ela não laborou nesse sentido.

A efetivação de pagamentos em montante que supera o valor da disponibilidde da pessoa jurídica revela que recursos são movimentados à margem da escrituração, produto de receitas desviadas ou omitidas. Dessa forma, cabe ao sujeito passivo comprovar que incoorreu o "estouro de caixa", como único meio de alterar a exigência tributária formalizada na presunção "juris tantum" de que receitas operacionais deixaram de ser contabilizadas e serviram para liquidar obrigações da pessoa jurídica. Não apresentada a prova em contrário, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montane equivalente ao maior saldo credor apurado que, necessariamente, contém os valores menores.

No tocante à omissão de receitas detectada com base em prova emprestada pela fiscalização estadual, verifica-se que tem pleno fundamento legal, passível de tributação do imposto de renda, não se tendo como acolher as alegações apresentadas pela interessada.

É que, inobstante a confissão tacitamente pelo pagamento da dívida do ICM, conforme Guia de Recolhimento (ICMS-2), fl. 66, restaria, agora perante o fisco federal, a necessidade de se comprovar que não houve a omissão de receitas. Todavia, a documentação apresentada pela contribuinte e acostada às fls. 47/56, relativa a cópias de diversas notas fiscais, mostra-se inábil àquela comprovação, eis que não há coincidência de datas, quantidades e ou valores, não permitindo qualquer correlação com as quantidades e/ou mercadorias descritas no auto de infração estadual (fl. 45). Ademais, em momento algum a interessada demonstrou a escrituração da aquisição ou a origem dos recursos com os quais se adquiriram aquelas mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, permanecendo incontestemente a pesunção de que as compras se efetuaram com receitas anteriormente omitidas.

Legítima é, portanto, a correspondente exigência do imposto de renda por omissão de receita.

Deixa a interessada de se manifestar quanto à exigência do imposto de renda por omissão de receita.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450
(...) "

9. Cientificada da decisão em 17.08.95 (AR às fls. 108), a recorrente apresentou recurso de fls. 75/82, no qual, em síntese, aduz, preliminarmente, à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, relativo ao exercício de 1988; quanto ao mérito alega que as vendas efetuadas nos exercícios de 1988 e 1989, constantes dos balanços de cada um desses exercícios, são superiores àquelas utilizadas pelo fisco na apuração da matéria tributável. Insurge-se, ainda, afirmando que "é falho o critério de lançamento baseado exclusivamente nas escriturações de fichas triplices, sem ao menos efetuar fluxo de caixa considerando as entradas e as saídas". Em relação à matéria tributável apurada com base em prova emprestada do Fisco Estadual, a recorrente afirma:

"É surpreendente a argumentação da decisão recorrida a respeito que chega a afirmar confissão da procedência da autuação porque a ora recorrente pagou o ICMS reclamado pelo fisco estadual.

Ora, o fato gerador do ICMS é "a saída da mercadoria do estabelecimento, comercial, industrial ou produtor "(art. 1º do DL 406/68), ao passo que o fato gerador do imposto sobre a renda é a "aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza"(art. 43 do CTN).

O que ensejou a autuação fiscal é a transferência de mercadoria adquirida pela matriz à sua filial, por absoluta falta de espaço físico na matriz. Tanto isso é verdade que o fisco estadual autuou a filial por abrigar "mercadorias sem notas", mas deixou de autuar a matriz por "vendas sem notas", ciente de que houve mera movimentação física das mercadorias"

10. A recorrente, em seu recurso, contesta ainda a exigência das contribuições para o FINSOCIAL e PIS, e do imposto de renda na fonte, cuja apreciação das razões ali contidas, serão efetuadas quando do julgamento dos respectivos processos, intitulados de decorrentes ou reflexos.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

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. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

DA PRELIMINAR

Como visto pela leitura do Relatório, a recorrente argüi, preliminarmente, a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao exercício financeiro de 1988, período-base de 1987.

Neste particular, entendo assistir razão à contribuinte.

Conforme verifica-se às fls. 35 do processo, o auto de infração foi lavrado em 24 de março de 1993, para exigência de diferença de imposto de renda pessoa jurídica relativo aos exercícios financeiros de 1988 e 1989, períodos-base encerrados em 31 de dezembro de 1987 e 31 de dezembro de 1988, respectivamente.

Penso que, em relação ao exercício financeiro de 1988, período-base de 1987, 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. Em julgamentos anteriores, nesta mesma Câmara, manifestei-me a respeito desse assunto, nos seguintes termos:

"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);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

b) o lançamento de ofício (art. 149); e

c) o lançamento por homologação (art. 150).

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

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.(...) "

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 complexo), 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

Conselheiro Natanael Martins, em declaração de voto contido 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, 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 1.967/82, o imposto anual 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.

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)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

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 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 homologação), 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada fictivamente, pelo decurso do prazo extintivo (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN). “

Isto posto, em relação à preliminar, voto no sentido de dar provimento ao recurso, tendo em vista a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, relativo ao exercício financeiro de 1988, período-base de 1987.

DO MÉRITO

Consoante verifica-se do relatório, a primeira questão a ser apreciada por esta Câmara, diz respeito à omissão de receita caracterizada por estoques desacompanhados de documentação fiscal, apurada pelo Fisco Estadual, conforme descrito às fls. 31 do Termo de Verificação Fiscal. A infração é relativa ao exercício financeiro de 1989, período-base de 1988.

Não consta dos autos a realização, por parte do fisco, de qualquer outro procedimento tendente a verificar a ocorrência efetiva da infração. Em outras palavras, o lançamento tem por suporte, tão-somente o Auto de Infração e Imposição de Multa nº 004187, série “L”, de 18 de novembro de 1988, lavrado pelo Fisco Estadual

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.”

Segundo este dispositivo, a constituição do crédito tributário esta subordinada à ocorrência do fato gerador do tributo, quando, então, o fisco determinará a matéria tributável e o montante do tributo devido.

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 devido, mediante o lançamento.

A ocorrência do fato gerador deve estar devidamente comprovada, sendo vedado ao fisco proceder ao lançamento tendo por base exclusivamente meras presunções, salvo quando estas estiverem previstas em lei. Para tanto, a legislação fiscal (v. Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80) e o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), prevêem que, ao fisco é permitido o exame de livros,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

arquivos, documentos, papéis, etc., de forma a se verificar o correto cumprimento da obrigação tributária.

Referidos dispositivos estão assim redigidos:

Código Tributário Nacional:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtos ou da obrigação de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.

Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 642. Os fiscais de tributos federais (atualmente: Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional- DL nº 2.225/85) procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas, e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354/54, art. 7º, 4)

No presente caso, os fatos descritos no Auto de Infração lavrado pelo Fisco Estadual, quando muito, representariam um forte indício da ocorrência de omissão de receita, que, através de procedimentos de fiscalização (exame de livros e documentos, fluxo de caixa, levantamento de estoques, etc.) poderia ter a sua efetividade comprovada, trazendo, assim, a segurança necessária à imposição tributária.

Cabe lembrar que, esse Conselho de Contribuintes, reiteradas vezes, vêm se manifestando no sentido de que referida prova deve servir como indicador da irregularidade e não como fato incontestável, sujeito à incidência do imposto.

Em assim sendo, dou provimento ao recurso, relativamente a este item.

O segundo quesito a ser apreciado diz respeito, também, à omissão de receitas operacionais, caracterizada, todavia, pela existência de saldo credor de caixa nos períodos-base de 1987 e 1988. Cumpre observar que, nesse voto, o exame da matéria tributável, relativa ao exercício financeiro de 1988, período-base de 1987, se faz tendo em vista este relator haver sido vencido, quando da apreciação da preliminar de decadência argüida pela recorrente.

De acordo com o Termo de Verificação (fls. 28) a recorrente escriturava suas operações utilizando o sistema de fichas triplices. A fiscalização, por sua vez, mediante a soma das fichas de débito (vendas e cheques) e crédito (depósitos e pagamentos) da conta CAIXA constatou, em diversos meses, a existência de saldo credor de caixa, tendo utilizado como base tributável o maior valor apurado no período.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

Em seu recurso, a contribuinte afirma que as vendas realizadas em cada período foram superiores aos valores extraídos pela fiscalização da conta CAIXA. Anexa cópia dos balanços relativos aos exercícios financeiros abrangidos pela autuação, de forma a comprovar suas alegações.

De fato, confrontando-se os valores das vendas consignadas no demonstrativo de apuração do saldo credor de caixa (fls. 28/29) com aqueles constantes dos balanços, verifica-se que estes são superiores àqueles utilizados pelo fisco. Todavia, em nenhum momento, a recorrente justificou a existência da diferença. Alegando, quando muito, a necessidade de o fisco proceder ao levantamento de um fluxo de caixa, considerando as entradas e saídas. Ora, o levantamento efetuado pelo fisco, mediante a soma dos débitos e créditos efetuados na conta CAIXA, nada mais é do que um fluxo de caixa, baseado exclusivamente em registros efetuados pela recorrente em sua escrituração. Caberia, portanto, a ela justificar as diferenças apuradas, apresentando a documentação adequada e os esclarecimentos necessários para afastar a presunção de omissão de receitas. Penso que a simples apresentação do Balanço Patrimonial, desacompanhado de esclarecimentos outros que justifiquem aquelas diferenças, não tem o condão de afastar a exigência do crédito tributário, nos moldes constantes do presente Auto de Infração.

Nego, portanto, em relação a este item, provimento ao recurso.

Isto posto, meu voto é no sentido de, relativamente, ao exercício financeiro de 1988, período-base de 1987, ACATAR a preliminar de decadência argüida pela recorrente, para DECLARAR insubsistente o lançamento relativo àquele período; Quanto ao mérito, meu voto é no sentido de DAR provimento parcial ao recurso interposto, para excluir da base tributável, no exercício financeiro de 1989 - período-base de 1988, o valor de Cz\$ 9.044.930,00, relativo a omissão de receita operacional apurada com base em Auto de Infração lavrado pelo Fisco Estadual.

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 1996.



EDSON VIANNA DE BRITO

RELATOR



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - REDATOR DESIGNADO

De acordo com a posição muito bem defendida, “ex-officio”, 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 01.01.87 a 31.12.87, correspondente ao exercício financeiro de 1988, em que a recorrente apresentou declaração no formulário I, recepcionada em 30.09.88. De seu lado, o auto de infração foi lavrado em 23.03.93.

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. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

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. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

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. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

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. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

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. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

173). Se, ao reverso, a conclusão for no sentido do lançamento por homologação considerar-se-á, em princípio, o dies 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 notificador 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, dispendo 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 1987, conforme já foi esclarecido o 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. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

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 despidendo enumerá-las aqui.

Aos ilustres Conselheiros cuja compreensão desta problemática divergem do que até aqui se expôs, peço vênha 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. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

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 do exercício de 1988 ocorreu em 30/09/88, conforme consta do carimbo de recepção aposto no documento de fl. 02, pela DRF/Campinas, portanto, data a partir da qual se inicia a contagem do lustro decadencial. Considerando-se que o auto de infração foi lavrado no dia 23/03/93, 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10830.001117/93-91
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.450

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 23 SET 1997


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ

PRESIDENTE

Ciente em 125 SET. 1997


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL