



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

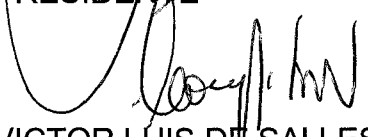
Processo nº. : 10830.002905/99-08
Recurso nº : 108-126.026
Matéria: : IRPJ e CSL – Ano calendário: 1993
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : MAGNETI MARELLI DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida : 8ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 10 de junho de 2003
Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

LANÇAMENTO – DECADÊNCIA – Na vigência da Lei nº 8.383/91 o lançamento se conforma à regra do art. 150, § 4º do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

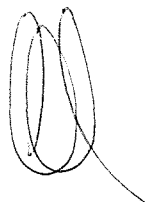
ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber (Relator), Verinaldo Henrique da Silva e o Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias que o provia parcialmente para restabelecer a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Victor Luis de Salles Freire.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 16 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: RAUL PIMENTEL (Suplente convocado); ANTONIO DE FREITAS DUTRA; MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO; NELSON MALLMANN (Suplente Convocado); REMIS ALMEIDA ESTOL; JOSÉ CARLOS PASSUELLO; DORIVAL PADOVAN; WILFRIDO AUGUSTO MARQUES; JOSÉ CLÓVIS ALVES; CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10830.002905/99-08

Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

Recurso nº. : 108-126.026

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A Procuradoria da Fazenda Nacional, recorreu à Câmara Superior de Recursos Fiscais pleiteando a reforma do Acórdão nº. 108-06.862, de 21/02/2002, fls. 448 a 454, proferido no julgamento do recurso voluntário nº. 126.026, interposto pela empresa MAGNETI MARELLI DO BRASIL INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA.

Consoante auto de infração do IRPJ, fls. 03 e 04, a exigência fiscal decorre de glosa de cotas de depreciação e de despesa indevida de correção monetária, ambas relativas à diferença entre o Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do Bônus do Tesouro Nacional Fiscal (BTNF), de janeiro de 1989, apropriada durante o ano-calendário de 1993, cuja dedutibilidade a contribuinte discute judicialmente no Mandato de Segurança nº. 93.0035985-1.

A decisão de primeira instância, fls. 296 a 304, afastou a preliminar de decadência, suscitada pela contribuinte, contando o prazo de cinco anos a partir da entrega da Declaração do IRPJ do exercício financeiro de 1994, ano-calendário de 1993, que ocorreu em 29/04/1994, fls. 287. O julgador de primeira instância deixou de enfrentar o mérito considerando que ocorreu concomitância de matérias entre a ação judicial e as alegações da peça impugnatória.

A Câmara recorrida, deu provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos quanto ao IRPJ e por maioria de votos quanto à CSLL, declarando ocorrida a decadência do direito de constituir o crédito tributário, segundo os fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita, fls. 448:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DECADÊNCIA – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese que o prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador."

Os Conselheiros Manoel Antonio Gadelha Dias, Mario Junqueira Franco Junior e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro não acolhiam a preliminar de decadência quanto à CSLL.

O digno Procurador da Fazenda Nacional, não se conformando com o decidido, apresentou recurso especial, com fulcro nas disposições do artigo 5º., incisos I e II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10830.002905/99-08

Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

Portaria Ministerial nº. 55, anexo I, de 16 de março de 1998 (D. O. U. de 17/03/1998), com os seguintes argumentos, em síntese:

- por se tratar de lançamento *ex officio*, o prazo decadencial deve ser contado em conformidade com o art. 173 do CTN; ou seja, a partir da entrega da declaração do IRPJ, conforme decidido no Acórdão nº. CSRF/01-03.103;

- no presente caso, a contribuinte não efetuou qualquer pagamento, assim não há que se falar na homologação de que trata o artigo 150, § 4º., do CTN, o fisco somente tomou conhecimento dos procedimentos adotados pelo contribuinte para apuração dos tributos com a entrega da declaração;

- no que tange a CSLL, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº. 202-11.524, decidiu que a contagem do prazo decadencial para as contribuições inicia-se 5 (cinco) após a ocorrência do fato gerador na hipótese do contribuinte não efetuar qualquer recolhimento, conforme entendimento do STJ no Recurso Especial nº 133.329 (SP).

Pede e espera, a Fazenda Nacional, seja provido o seu recurso especial para afastar a decadência pronunciada pela Câmara e que os autos retornem à Câmara *a quo* para apreciação do mérito.

Pelo despacho de fls. 525 a 527, o ilustre Presidente da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso, por tempestivo e por estar caracterizada a divergência.

Regularmente cientificada da interposição do recurso especial, fls. 595, a contribuinte apresentou contra-razões de fls. 598 a 604, repetindo suas alegações no sentido de que o IRPJ e a CSL amoldam-se à hipótese de lançamento por homologação, que devem submeter-se a regra do artigo 150, § 4º., do CTN, havendo ou não pagamento. Aduz ainda que, mesmo aplicando a regra do artigo 173, I, do CTN, o prazo decadencial teria encerrando em 1º. de janeiro de 1999.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10830.002905/99-08

Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

VOTO VENCIDO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.

O recurso especial de divergência atende aos pressupostos legais de admissibilidade previstos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, anexo I, de 16 de março de 1998 (D. O. U. de 17/03/1998). Dele tomo conhecimento.

A forma de lançamento do imposto de renda, se por declaração ou homologação, tem sido alvo de intensos debates nesta Turma da CSRF. Porém, abstraindo-se dessa discussão, o certo é que, no caso presente, estamos diante do lançamento de ofício, portanto efetuado pela autoridade tributária, por constatação de inexatidão na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetuada pela contribuinte.

Neste caso, há entendimentos reiterados desse colegiado no sentido de que o prazo decadencial é regido pela regra contida no artigo 173, inciso I, do CTN.

No Acórdão nº. CSRF/01-01.563, do qual fui relator, expressei esse entendimento e, por pertinente, transcrevo trecho do voto:

"(...)

Há tributos, como o imposto de renda na fonte (IRF), cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente (CTN - art. 150, caput) ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

A homologação, quer expressa, quer tácita, na modalidade de lançamento de que se ocupa o artigo 150, não implica decadência do direito de lançar, mas, ao contrário, traduz o exercício mesmo desse direito. A homologação, sob qualquer de suas duas formas (expressa ou tácita), representa a afirmação administrativa de que o pagamento antecipado condiz com o tributo devido. E que nada mais há para ser exigido. Vê-se, pois, que a homologação é o exercício do direito de lançar e não sua preclusão.

Mas a homologação, expressa ou tácita, para que se dê, pressupõe uma atividade do contribuinte: o pagamento prévio determinado em lei. Sem ele não há fato homologável.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10830.002905/99-08
Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

*Dai estabelecer o art. 149, V, do CTN que 'quando se comprove **omissão** ou **inexatidão**, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte' o lançamento é efetivado de ofício.*

Nada mais lógico: Se inexato o pagamento antecipado, nega-se a homologação e opera-se o lançamento de ofício (CTN - 149, V); se omisso na antecipação do pagamento, nada há passível de homologação e a exigência se formalizará por ato de ofício da administração (CTN - 149, V).

*Como se vê, não tendo havido pagamento antecipado, não há que se falar em homologação do artigo 150 do CTN prolatável no prazo de 5 anos contados do fato gerador. Ao contrário, sob o amparo do artigo 149, V, a Administração poderá exercer o direito de lançar de ofício, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública na forma do artigo 173 do CTN.
(...)"*

Naquela assentada, demonstrei ser esse o entendimento prevalente no Poder Judiciário, como se pode ver do nº. 2 (dois) da ementa do acórdão do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR que, de modo exemplar, abordou a questão em profundidade, nos Embargos Infringentes na Apelação Cível nº. 75.165-SP, onde se lê:

*"2 - Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a exemplo das contribuições previdenciárias, é obrigação do sujeito passivo **antecipar o pagamento**. **A falta deste** - que é a hipótese dos autos - **ou a sua realização em desacordo com os critérios legais, no que concerne ao montante e a época do recolhimento**, configura conduta omissiva, autorizando o lançamento ex officio; neste caso, o prazo de cinco anos para o fisco 'constituir o crédito' de ofício começa a contar 'do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' (Código Tributário Nacional, art. 173, I)." (Destaquei).*

Embora o Acórdão nº. CSRF/01-1.563 trate de imposto de renda na fonte e o Acórdão do TFR trate de contribuições previdenciárias, o entendimento exposto aplica-se, em sua plenitude, ao caso dos autos, relativos a IRPJ e CSL, pois a tese levantada considera que a falta de pagamento antecipado, ou o recolhimento em desacordo com a legislação aplicada, autoriza o lançamento *ex officio*, sendo o direito de lançar regido pelo artigo 173 do CTN, já que, neste caso, não há fato passível de homologação, ou seja, o não pago não se homologa, seja a falta de pagamento integral do tributo (omissão), seja a parcela ou diferença não recolhida (inexatidão).

No caso presente, o ano-calendário fiscalizado foi o de 1993, exercício de 1994, logo, por força do art. 173, I, do CTN, o direito de lançar extinguir-se-ia com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte (1º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10830.002905/99-08

Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

de janeiro de 1995), com termo final em 31 de dezembro de 1999. A contribuinte foi cientificada da autuação em 22/04/1999, fls. 02, portanto, antes de esgotado o prazo decadencial.

Mesmo se evocadas as disposições do parágrafo único do artigo 173 do CTN, ainda assim, não teria operado a decadência, pois a contribuinte apresentou sua declaração de rendimentos em 29/04/1994, fls. 287 dos autos, e, por esta regra, o termo final para o lançamento tributário seria 30/04/1999.

A questão do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, especialmente em se tratando da modalidade denominada lançamento por homologação, embora o Código Tributário Nacional tenha sido editado em 1966, hodiernamente, tem sido alvo de intensos debates não só no seio deste Colegiado Administrativo, mas também no âmbito do Poder Judiciário, traduzindo-se em um convite à maior reflexão a respeito.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em 24/05/1995, no julgamento do Recurso Especial nº. 58.918-5/RJ (95/0001216-2), D. J. de 19/06/1995, por unanimidade de votos, exarou decisão encimada pela seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - PRAZO (CTN ART. 173).

I - O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II - O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III - A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).

IV - Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º. de janeiro de 1985.

O Relator, Ministro Humberto Gomes de Barros, no seu voto assim fundamentou:

*"O V. Acórdão recorrido declarou extinta a execução, porque **verbis**:*

'Assim, correspondendo o último alegado débito ao mês de dezembro de 1975, o prazo decadencial começou a fluir em 1º. de janeiro de 1976 e se extinguiu em 1º. de janeiro de 1981. Quando inscrita assim, em 17 de maio de 1983, data da inscrição da dívida, a decadência já se consumara.' (fl. 36)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10830.002905/99-08
Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

Como se percebe, a lide remanescente envolve o confronto de duas teses:

a) de um lado, o Aresto adota como termo inicial da decadência, a data a partir da qual, seria possível consumir-se o lançamento;

b) de outra parte, a Autarquia afirma que o prazo decadencial inicia-se quando se escoar o prazo deferido ao credor, para consumir o lançamento. Valo dizer, desde quando já não é mais possível o lançamento.

O Art. 173 do CTN expressa-se nestas palavras:

'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;'*

Examinado isoladamente, o texto legal deixa margem a duas interpretações.

Com efeito, a utilização do verbo poder, em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em seria lícito à administração fazer o lançamento. Por igual, o termo '**poderia**', permite dizer que o prazo somente começa, depois que já não é mais lícita a prática do lançamento.

A dificuldade desaparece, quando se examina o Art. 173, em conjunto com o preceito contido no Art. 150, § 4º. do CTN.

O Art. 150 trata do lançamento por homologação.

Seu Parágrafo 4º. estabelece o prazo para a prática deste ato.

Tal prazo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

O Parágrafo 4º. adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10830.002905/99-08

Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo, em duas situações:

a) depois de expressamente homologado;

b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.

Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições.

Se não houve homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente a mais antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.

Já decadência ocorreria cinco anos depois 'do primeiro dia do exercício seguinte' à extinção do direito potestativo de homologar (1º. de janeiro de 1980). Ou seja: em primeiro de janeiro de 1985.

Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (Cf. fl. 47).

Não houve decadência.

Provejo o recurso, para que a execução retome seu curso."

Na Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça predominava copiosa jurisprudência em sentido diverso, contando o prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário em apenas cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, consistente na interpretação e aplicação dos dispositivos do § 4º. do artigo 150 do CTN, sem combinação com os dispositivos do artigo 173, inciso I, do CTN. Contudo essa jurisprudência, recentemente, cambiou no sentido da interpretação integrada dos referidos dispositivos, artigo 150, § 4º., e artigo 173, inciso I, do CTN, na esteira do entendimento expresso pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao pacificar divergência existente entre as duas Turmas.

A seguir, transcrevo algumas ementas de acórdãos oriundos da Segunda Turma do STJ, expressivas do seu atual entendimento:

*"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 142, 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.
[...]*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10830.002905/99-08

Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

2. Nas hipóteses em que o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa o pagamento, o crédito se constitui mediante o lançamento por homologação, que deve ocorrer dentro de cinco anos, contados do primeiro dia do ano subsequente ao do fato gerador. (RESP 175.363/SP; Recurso Especial (1998/0038514-2), D. J. de 19/06/2000. Relator Ministro Francisco Peçanha Martins)."

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, § 4º E 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES.

1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas, sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento. (RESP 198.631/SP; Recurso Especial (1998/0093273-9).D. J. de 22/05/2000, Relator Ministro Franciulli Netto)."

"TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. FINSOCIAL X COFINS: AFRONTA AO ART. 535, I, DO CPC. PRESCRIÇÃO. PRECEDENTES. RECURSO NÃO CONHECIDO.

[...]

II - Nos tributos sujeitos a homologação, não havendo homologação expressa, o prazo decadencial ocorrerá depois de transcorrido cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos depois que ocorreu a homologação tácita. Precedentes. (RESP 172.008/RS; Recurso Especial (1998/0029872-0), D. J. de 21/09/1998, Relator Ministro Adhemar Maciel)."

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 28/04/1999, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº. 132.329/SP (99/0001926-1), D. J. de 07/06/1999, por unanimidade de votos, prolatou decisão assim ementada:

"TRIBUTÁRIO - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - PRAZO.

Estabelece o artigo 173, inciso I do CTN que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10830.002905/99-08

Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

lançamento por homologação poderia ter sido efetuado.

Se não houve pagamento, inexistente homologação tácita.

Com o encerramento do prazo para homologação (05 anos), inicia-se prazo para a constituição do crédito tributário.

Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário.

Embargos recebidos."

O voto do Relator, Ministro Garcia Vieira, está assim motivado:

"Tanto v. acórdão embargado (fls. 157/164), quanto o v. acórdão apontado como paradigma (fls. 182/188) tratam de decadência de contribuição previdenciária, mas divergiram ao apreciar o tema.

O lançamento ocorreu no dia 27.09.95 (fls. 24).

Entendeu o v. acórdão embargado (fls. 161/162) que quando o sujeito passivo da obrigação autorizar o pagamento do tributo, sem prévio exame da administração, o crédito se constitui pelo lançamento por homologação (art. 150 do CTN) que se deve concretizar dentro de cinco anos, contados do fato gerador, sob pena de decadência (fls. 161). Entendeu ainda que ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação, o crédito tributário integra-se definitivamente nas circunstâncias previstas no § 4º. do artigo 159 do CTN e conclui ter ocorrido a decadência das contribuições previdenciárias do período de outubro de 1975 a outubro de 1.979, porque o direito de homologação do lançamento da mais recente delas (outubro de 1.979) extinguiu-se em outubro de 1.984.

Ora, este posicionamento diverge do que decidiu a Egrégia Primeira Turma, no Recurso Especial nº. 58.918-5-RJ, DJ de 19.06.95, relator, Ministro Gomes de Barros, de cuja ementa se extrai que:

I - O art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, par. 4.

II - O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III - A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte aquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, par. 4.).

IV - Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º. de janeiro de 1985.'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10830.002905/99-08

Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

Caracterizada a divergência, conheço destes embargos.

No mérito, eu me filio à corrente adotada pelo v. acórdão apresentado como paradigma. Estabelece o artigo 173, I do CTN que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. No caso de lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que referia autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa (art. 150, caput do CTN),. Mas, se a lei não fixar prazo para a 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 (§ 4º). Este prazo é para homologação e não para constituir o crédito tributário. Se houver pagamento antecipado, ocorrerá a extinção do crédito tributário (art. 150, § 1º do CTN). Se não houver pagamento, não existiu homologação tácita. Com o encerramento deste prazo de cinco anos sem a homologação tácita, inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário (art. 173, I do CTN) no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e se encerra no último dia após o decurso de cinco anos, contados do fato gerador. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, não tendo havido pagamento, tem o Fisco o prazo de 10 (dez) anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. Esta Egrégia Seção, nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº. 151.163-SP. DJ de 22.02.99, relator Ministro Demócrito Reinaldo, firmou entendimento de que:

'De acordo com o art. 173 do CTN, o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se em 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado,. Tendo sido, na espécie, o lançamento realizado em 1984, os créditos relativos ao período de 1978 não se encontravam abrangidos pela decadência.

2. Embargos de divergência.'

No mesmo sentido o Recurso Especial nº. 165.045-SP, DJ de 03.08.98, relator Ministro José Delgado.

Conclui-se que o v. acórdão apresentado como divergente, proferido no Recurso Especial nº. 58.918-RJ, DJ de 19.06.95,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10830.002905/99-08

Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

relator, Ministro Gomes de Barros, está em harmonia com o entendimento predominante do STJ.

Recebo os embargos.”.

No mesmo sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 16/04/2002, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 427.133/MG (2001/0190443-0), D. J. de 13/05/2002, que teve por Relator o Ministro José Delgado por unanimidade de votos, prolatou decisão coroada pela seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. COMPENSAÇÃO. LEI Nº. 8.383/91. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO.

[...]

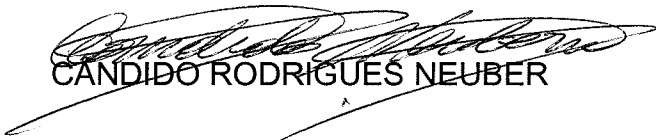
2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, em se tratando de lançamento tributário por homologação, seu prazo decadencial só se inicia quando decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais um quinquênio, a contar-se da homologação tácita do lançamento. O prazo prescricional se inicia a partir da data em que foi declarado inconstitucional o diploma legal em que se fundou a citada exação. Estando o tributo em apreço sujeito a lançamento por homologação, há que serem aplicadas a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

[...].”

Aqui, deixo de transcrever os fundamentos do voto deste acórdão na medida em que vão se tornando repetitivos face aos fundamentos dos acórdãos mais acima já transcritos.

Pelas razões expostas, oriento o meu voto no sentido de dar provimento ao recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional para, reformando-se o acórdão recorrido, devolver os autos à Egrégia Oitava Câmara para deslinde do mérito.

Brasília - DF, em 10 de junho de 2003.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

Processo nº. : 10830.002905/99-08
Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE – Relator Designado

Ousei divergir do I. Relator no sentido de prestigiar o Acórdão guerreado, emanado da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sendo Relatora a Conselheira Tânia Koetz Moreira, assim rejeitando o apelo fazendário.

Anoto, no particular, que a ementa do voto condutor daquela Conselheira assim foi redigido:

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DECADÊNCIA – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.”

A seguir procedo à transcrição das considerações da orientação prevalente naquela Câmara:

“O Recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Embora não colocada pela Recorrente como primeira preliminar, aprecio inicialmente a questão da decadência, por ser decisiva no presente caso.

Muito se tem discutido sobre a natureza do lançamento do imposto de renda, se por declaração ou se por homologação. Essa definição é indispensável na análise da decadência, pois que diverso será seu termo inicial segundo se trate de lançamento por declaração (artigo 173 do CTN) ou por homologação (artigo 150 do CTN).

Processo nº. : 10830.002905/99-08
Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

Alinho-me entre os que endossam a tese de que, desde a edição do Decreto-lei nº 1.967/82, o lançamento do Imposto de Renda passou a reger-se pelas regras da homologação, pois desde aí a legislação impõe ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, após a devida apuração, antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte do ente tributante.

Tal sistemática enquadra-se perfeitamente nos ditames do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que define o lançamento por homologação como sendo aquele que “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e que “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologada”.

Não me estendo na questão, pois os argumentos em favor de uma e de outra tese já foram, neste Colegiado, exaustivamente expostos. Recentemente, a e. Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou o entendimento deste Primeiro Conselho, reconhecendo a natureza homologatória do lançamento do IRPJ, a partir da edição da Lei nº 8.541/91, o que igualmente alcança a situação contida nos presentes autos.

Tratando-se de lançamento por homologação, a regra a ser aplicada é aquela do artigo 150, § 4º, do CTN, pela qual o prazo decadencial tem início com a ocorrência do fato gerador. Em assim sendo, no caso sob exame, de apuração de lucro real mensal, o fato gerador se deu no último dia dos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 1993, com o que expirou-se no último dia dos mesmos meses do ano de 1998 o prazo fatal. É extemporânea, por isso, a constituição do crédito tributário, por lançamento de ofício, em 23/04/99.

Idêntica conclusão prevalece também para a Constituição Social sobre o Lucro. É verdade que, em julgados anteriores desta mesma Câmara, pronunciei-me pela aplicação do prazo decadencial de 10 (dez) anos no caso das contribuições para a seguridade social, regidas pela Lei nº 8.212/91. Todavia, pelo recente Acórdão nº CSRF/01-03.348, a colenda Câmara Superior de Recurso Fiscais decidiu que prevalecem, também para a Constituição Social sobre o Lucro, as regras contidas no Código Tributário Nacional, contando-se o prazo decadencial, por conseguinte, de forma idêntica a do Imposto de Renda.

Dessa forma, acatando o entendimento pacificado pela CSRF, também é de se reconhecer o transcurso do prazo decadencial no lançamento da CSL.

Processo nº. : 10830.002905/99-08
Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

Reconhecido o óbice decadencial, na prevalecem os lançamentos efetuados pela d. fiscalização, resultando supérflua a apreciação das demais razões trazidas na defesa.

Pelo exposto, voto no sentido de acatar a preliminar de decadência, dando provimento ao Recurso Voluntário."

Adiciono a seguir que sobre a matéria escrevi no RD 101-01.523:

"Até data mais recente vinha votando no sentido de que, com ênfase para o ano calendário 1992 e seguintes, o lançamento do imposto de renda reputar-se-ia "um lançamento por declaração e não por homologação, mesmo após o advento da lei 8.383/91, fazendo-se a sua contagem nos termos do art. 173, I, do CTN". Prova disto é o acórdão colacionado pelo Recorrente a fls. 300/303.

Disse o Douto Conselheiro Relator da decisão recorrida:

"A partir da vigência do Decreto-lei nº 1.967/82, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica passou a ser pago, independentemente da apresentação da declaração de rendimentos posto que foi fixado datas de vencimento.

Além disso, o artigo 16 do Decreto-lei nº 1.967/82 não deixou qualquer margem a dúvida, quando estabeleceu que:

*"Art. 16 – A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, antecipação, 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." (destaquei)*

Após este comando o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica não é mais constituído na modalidade de lançamento por declaração tendo em vista que atribuiu ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento do imposto, independentemente da apresentação da declaração de rendimentos ou do prévio exame da autoridade lançadora.

Este entendimento tem suporte no artigo 150 do Código Tributário Nacional que dispõe:

"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 o homologa.

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

...

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se

Processo nº. : 10830.002905/99-08
Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

A autoridade julgadora de 1º grau concorda que a hipótese dos autos é de lançamento por homologação.

*A controvérsia estabelecida refere-se ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial: a recorrente entende que como o fato gerador ocorreu no ano-calendário de 1992, o prazo decadencial tem início no dia 1º de janeiro de 1993 enquanto que a autoridade julgadora de 1º grau entendeu que como o contribuinte apresentou a declaração de rendimentos no dia 10 de maio de 1994, o prazo só poderia ser contado a partir de primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido lançado, ou seja, no **1º de janeiro de 1999** e como o Auto de Infração foi lavrada no dia **17 de dezembro de 1988** não estaria caracterizada a decadência.*

A jurisprudência firmada pelo 1º Conselho de Contribuinte tem sido a de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e entre inúmeros acórdãos podem ser citadas as seguintes ementas:

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSSL), o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido (ILL) e a contribuição para o FINSOCIAL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a hipótese de existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação. Preliminar acolhida. Exame de mérito prejudicado. (Ac. 108-05.241, de 15/07/98)”

“IRPJ – TERMO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO (Ex: 1992) – O imposto de renda pessoa jurídica, a partir do DL 1.967/82, se submete ao lançamento por homologação, eis que é de iniciativa do contribuinte a atividade de determinar a obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do quantum devido, independentemente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Sendo por homologação, o fisco dispõe do prazo de 5 anos a contar do fato gerador para homologá-lo ou promover a novo lançamento tendente a complementar o imposto antecipado pelo contribuinte. Como o lançamento foi efetuado em 04.01.94 procede a decadência argüida em relação aos períodos-base encerrados em 30.11.88 e 31.12.88, exercícios de 1988 e 1989, respectivamente. (Ac. 101-92.291, de 22/09/98).”

*Este entendimento decorre da interpretação do artigo 150 do Código Tributário Nacional quando explicita que o lançamento por homologação, que ocorre quanto os 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 o homologa.*

Processo nº. : 10830.002905/99-08
Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

*O texto legal diz **atividade exercida pelo obrigado** de forma genérica porquanto se fosse a intenção do legislador de homologar o pagamento, o referido artigo teria sido explícito no sentido de restringir o alcance com a seguinte afirmação: **tomando conhecimento do pagamento efetuado**. A palavra atividade tem uma amplitude maior do que o pagamento ou até mesmo o lançamento, podendo abranger todas as operações mercantis que tenham resultado em prejuízos.*

Outrossim, o precedente citado pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional relativamente a decisão do Superior Tribunal de Justiça, tem sido objeto de críticas contundentes pelos tributaristas. Entre outros críticos, mencione-se o Professor Alberto Xavier, no livro DO LANÇAMENTO – TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO – Editora Forense 1997, onde nas páginas 90 a 95, escreve:

“O Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento segundo o qual, nos impostos submetidos ao regime de lançamento por homologação, ‘a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depôs de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento’. Em outras palavras: ‘o prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se, ou seja, o exercício seguinte ao término do prazo dos 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador (Ac. 1ª T STJ, R.Esp nº 58.918-5/RJ, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU 1 de 19.06.95, 18.646). E no mesmo sentido se pronunciou a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região (Ac. 1ª T TRF 3ª R nº 94.03.059807-7/SP, DJU, 2 30.01.96, 3328/9).

*...
Enferma este Acórdão de diversos equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar refere as condições em que ‘o lançamento se pode tornar definitivo’ quando o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, se refere à definitividade da ‘extinção do crédito’ e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar afirma que o lançamento se considera definitivo ‘depois de expressamente homologado’, sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação do ‘pagamento’ e não ao ‘lançamento’ que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do Código Tributário Nacional). Em terceiro lugar alude-se à faculdade de rever o lançamento’ quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.*

*Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento ‘poderia ter sido praticado’ – com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento ‘poderia ser praticado’ como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o **dies a quo** do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do **dies ad quem** do prazo do artigo 150, § 4º.*

Processo nº. : 10830.002905/99-08
Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

*Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigo 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são **reciprocamente excludentes**, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o artigo 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o artigo 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento."*

Por outro, atente-se que a Lei nº 8.383/91 determinou "verbis":

*"Art. 38 – A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será **devido mensalmente, à medida que os lucros forem auferidos.**"*

...

Art. 43 – As pessoas jurídicas deverão apresentar, em cada ano, declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior, nos seguintes prazos:

I – até o último dia útil do mês de março, as tributadas com base no lucro presumido;

II – até o último dia do mês de abril, as tributadas com base no lucro real;

III – até o último dia útil do mês de junho, as demais.

*Parágrafo único – **Os resultados mensais serão apurados**, ainda que a pessoa jurídica tenha optado pela forma de pagamento do imposto e adicional referida no art. 39."*

*Como se vê, a partir do mês de janeiro de 1992, o fato gerador do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica passou a ser apurado mensalmente já que a declaração de rendimentos foi denominado de **ajuste anual** dissociado do fato gerador.*

Desta forma, tenho fundadas dúvidas sobre a aplicação do precedente o Superior Tribunal de Justiça para a hipótese vertente, especialmente quando a Lei nº 8.383/91 estabelece que o lucro deve ser apurado mensalmente, implicando, portanto, em fato gerador mensal.

Nestas condições, sou pela observância da jurisprudência firmada neste Primeiro Conselho de Contribuintes e, por consequência, fica prejudicado o exame da outra preliminar e do mérito.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência."

Neste passo e na atual conjuntura resolvi revisar o meu posicionamento para o efeito de afinar o meu entendimento com o v.acórdão recorrido, supra transcrito, para entender que, efetivamente, na vigência da Lei 8.383 a contagem do prazo decadencial haverá de ser feita na forma prevista pelo art. 150, parágrafo 4º.

Processo nº. : 10830.002905/99-08
Acórdão nº. : CSRF/01-04.583

No particular anoto, inicialmente, dentro da sustentação desta posição, que o auto de infração abarca fatos geradores mensais no ano de 1992, de janeiro a dezembro, e não um fato gerador único anual como os lançamentos até 1991 vinham perpetrando. Já por aí se vê que a atividade lançadora foi mensal, e não anual, de tal maneira que o tratamento tributário da espécie não mais pode ser feito em base das disposições do art. 173, I.

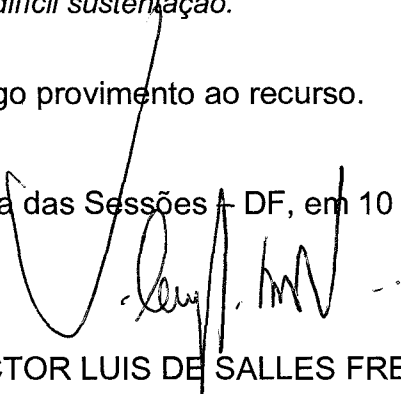
Ressalvando, a seguir, minha estranheza ante o fato de o Fisco sempre pretender exercer sua atividade revisora na undécima hora, quando, em verdade, tem um longo período de 5 (cinco) anos para produzi-la, a verdade é que a discussão somente se originou, e aí várias teses se criaram para, mais do que nunca, se proteger o retardamento, que não poderia ser justificado pela ausência de pessoa hábil a exercê-lo.

A tese do lançamento por declaração, que já vinha perdendo foros de legitimidade a partir da vigência do Decreto Lei 1967/82, parece-me morta com a vigência da Lei 8.383/91, a qual, então, determinou no seu art. 38 que o imposto de renda "será devido mensalmente, à medida que os lucros forem auferidos". Daí a repartição do lançamento por vários meses.

Ademais, a tese de que o que se homologa é o pagamento seguramente não passa pelas situações em que o contribuinte nada tem que pagar por acumular prejuízos ou em que o Fisco, quando exige o tributo, pode estar fundado na glosa de uma despesa. Em ambas as hipóteses, com ênfase para a primeira, a situação ficaria extremamente de difícil sustentação."

Nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de junho de 2003


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.