



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10950.000482/95-10
Recurso nº. : 114.164
Matéria: : IRPJ, IR-FONTE e CONTR. SOCIAL - EXERC. 1.990
Recorrente : CONSTRUTORA GARSA LTDA
Recorrida : DRJ FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de : 09 DE JULHO DE 1997
Acórdão nº. : 108-04.393

IRPJ - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E ILL - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA : A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por serem tributos cuja respectiva legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldam-se à sistemática de lançamento 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 têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Preliminar acolhida - Exame de mérito prejudicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
CONSTRUTORA GARSA LTDA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo Relator, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria do Carmo Soares Rodrigues de Carvalho, Luiz Alberto Cava Maceira e Manoel Antonio Gadelha Dias.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 AGO 1997

Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-04.393

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI e JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO.



Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-04.393

Recurso nº. : 114.164
Recorrente : CONSTRUTORA GARSA LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado contra a Recorrente, para exigência do Imposto de Renda - pessoa jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido (ILL), em virtude de irregularidades apontadas pela fiscalização no registro de operações praticadas pela empresa no período-base de 1.989, que corresponde ao exercício financeiro de 1.990.

Do Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 03/06 e descrição dos fatos contida no Auto de Infração às fls. 10/13, extrai-se que duas são as matérias que sustentam o crédito tributário lançado:

1 - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO: Omissão de correção monetária de balanço sobre imóveis em estoque, mediante o artifício de simulação de venda de unidades imobiliárias em construção, através de dois contratos particulares firmados em 28.12.89, pelos quais a autuada transferiu 39 unidades do Edifício Golden Foz - Residência Service e 20 unidades do Edifício Golden Park Residência Service, para a empresa interligada Florense Empreendimentos Imobiliários Ltda., contratos esses rescindidos em 20.01.90.

Valor Tributável

NCZ\$ 8.431.758,00

2 - POSTERGAÇÃO NO RECONHECIMENTO DE RECEITAS: Evidenciada pela contabilização, no mês de janeiro de 1.990, das receitas de administração de obras em construção e taxa de incorporação, auferidas em dezembro de 1.989. Valor Tributável

NCZ\$ 567.616,40

Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-04.393

Às fls. 20/33 foram juntadas cópias dos contratos particulares questionados, e às fls. 62/71 cópias das faturas de prestação de serviços relativas à receita considerada postergada.

Cientificada do lançamento em 26.04.95, apresentou impugnação que foi protocolizada em 26.05.95, alegando no arrazoadado de fls. 102/108, em breve síntese:

a) que os contratos particulares firmados com a empresa FLORENSE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA são atos jurídicos perfeitos e acabados e não podem ser rotulados de simulados para fraudar o Fisco;

b) que a adquirente era empresa especializada na comercialização de imóveis e o fato de ser controlada pelos mesmos sócios da autuada só reforça a credibilidade da operação;

c) que nos dois empreendimentos vendidos houve pagamento de sinal por conta do preço, através de cheques, e que a rescisão imediata foi provocada pela frustração desenhada pela política econômica do governo;

d) que os oito itens arrolados pela fiscalização para descaracterizar o contrato não são suficientes para anular os seus efeitos;

e) que não ocorreu a questionada postergação no registro de receitas, indicando que o ingresso da taxa de administração ocorreu efetivamente em janeiro de 1.990, sendo o mês de dezembro referencial para seu cálculo, uma vez que traduz-se em percentual incidente sobre o valor dos efetivos custos da obra.

Sobreveio a decisão de primeiro grau acostada às fls. 153/158, pela qual a autoridade julgadora de primeira instância manteve integralmente o crédito tributário lançado, pelos fundamentos que estão sintetizados na ementa a seguir transcrita:



Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-04.393

"Uma vez caracterizada a simulação de venda de unidades imobiliárias em estoque, visando não reconhecer a receita de correção monetária prevista em lei, reputa-se como ineficaz o contrato, bem como seus efeitos, estando correto o lançamento de ofício dos tributos decorrentes da receita omitida."

Cientificada da decisão em 26.12.96 (A. R. de fl. 161) e inconformada com o seu conteúdo, apresentou recurso voluntário que foi protocolizado em 24.01.97, em cujo arrazoado volta a repisar os fundamentos já expendidos na peça impugnatória, aditando que não procede o argumento usado na decisão de que o contrato particular não produz efeitos sem a interveniência e anuência do credor hipotecário, Banco Itaú S.A., trazendo citações da doutrina que entende militar em favor da sua tese.

Contestou também a alusão de o valor do sinal ser ínfimo em relação ao negócio realizado e a mencionada incapacidade econômica da adquirente para contrato de tal envergadura, fatos que entende não desconfigurarem o acordo de vontade das partes.

A Procuradoria da Fazenda Nacional ofereceu contra-razões acostadas às fls. 197/198, propugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.



Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-04.393

VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator:

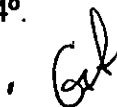
Recurso tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A despeito do silêncio da Recorrente, sinto-me no dever de suscitar o exame da **preliminar de decadência**, investigando se os lançamentos formalizados nestes autos respeitaram o prazo decadencial previsto no ordenamento tributário vigente.

Embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que operou-se a **decadência** em relação ao imposto de renda relativo ao período-base de 1.989, que corresponde ao exercício financeiro de 1.990, consoante entendimento que, seguidamente, tenho esposado nos julgamentos perante esta E. Câmara, e acatado pela maioria dos seus membros.

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

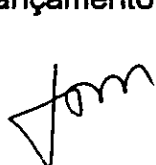
O problema se alarga, na medida em que se intenta classificar os diferentes tipos de lançamento contemplados pelo Código Tributário Nacional (CTN), atribuindo-se, a cada um deles, efeitos distintos. A divergência se agrava na tentativa de conciliação das regras estampadas no art. 173, com aquelas previstas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



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

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada “Modalidades de Lançamento”, estando ali previsto, **como regra**, o que a doutrina convencionou chamar de “lançamento por declaração”. Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

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



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

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

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o ⁴CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária. Se a **regra** era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a **regra da decadência**.

De outra parte, sendo **exceção** o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, **regra excepcional** de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o

Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-04.393

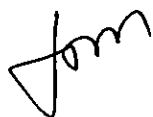
fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

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

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

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

Para aqueles que enxergam o contrário, ou seja, modalidade de lançamento por declaração, no imposto de renda das pessoas jurídicas, acabam de perder um grande ponto de sustentação para essa tese. Cedendo às evidências, o formulário da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas não mais contempla a chamada “notificação de lançamento”, junto ao seu recibo de entrega. Veja-se, a propósito, o modelo aprovado pela IN-SRF 107/94, cujo campo 29, do formulário I, contém a seguinte expressão: “A presente declaração constitui confissão de dívida, nos termos do art. 5º do Decreto²-lei nº 2.124/84, correspondendo à expressão da verdade”. E o formulário reservado para comprovante de entrega e aposição do carimbo de recepção, onde antes constava a expressão



“notificação”, hoje é intitulado, simplesmente, de **“Recibo de Entrega de Declaração de Rendimentos”**.

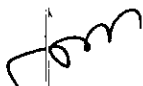
Registro que, a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque tenho presente que não é este conjunto de papéis que pode dar natureza, ou desnaturar qualquer instituto jurídico. É a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus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

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no *caput* do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que *“o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa**”*.

O que é passível de ser ou não homologada é a **atividade exercida pelo sujeito passivo**, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a *contrário sensu*, não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à



Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-04.393

homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado”, na linguagem do próprio CTN.

Não é outro o entendimento do respeitado AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, que assim se manifesta:

*“A homologação, como ato de declaração de ciência ou de verdade, exige que a autoridade fiscal examine **todos** os fatos praticados pelo contribuinte relevantes para a determinação do imposto ...”* (grifo do original - in “PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - A FUNÇÃO FISCAL”)

Quero lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal. Para não alongar, cito a hipótese em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base. Há nítida homologação daquele resultado, a despeito de inexistir pagamento, porque indevido. O mesmo ocorre, na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir a compensação daquele saldo em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento. Os exemplos são muitos, e os trazidos à colação têm o único objetivo de desmistificar a singela tese de que só há homologação de pagamento.

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

“De acordo com as espécies mencionadas, temos, no direito brasileiro, modelos de impostos que se situam nas três classes. O lançamento do IPTU é do tipo de lançamento de ofício; o do ITR é por declaração, como, aliás, sucedia com o IR (pessoa física). O IPI, O ICMS, o IR

Tom

GL

(atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação.” (in CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Saraiva - 1993 - pag. 280/281- grifei).

À essa relação não titubearia em acrescentar, pelos fundamentos já expostos, o IPVA, o Imposto de Importação, o ISS, a Contribuição Social sobre o Lucro, o Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), a contribuição do PIS-Faturamento, o ex-FINSOCIAL e a sua sucessora, a Contribuição de Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o que serve para confirmar que hoje, quase a totalidade dos tributos foram incluídos na sistemática da homologação, pela praticidade e interesse das autoridades na antecipação do pagamento.

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

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

No caso concreto, vejo que não zelou a União para exercitar, a tempo, a atividade não homologatória das operações praticadas pela recorrente, no período-base de 1.989. Sabendo que o marco temporal do fato gerador, do imposto de renda das empresas, se consumara, naquele ano, no dia 31.12.89, dispunha ela dos 5 anos subsequentes, ou seja, até 31.12.94 para atestar a regularidade dos procedimentos adotados pela fiscalizada.

Vejo dos autos que a fiscalização foi iniciada a tempo (01.02.94), tendo transcorrido todo o ano de 1.994 sem qualquer outro ato escrito que pudessem demonstrar a continuidade dos trabalhos da auditoria fiscal. O ato escrito que se seguiu ao termo de início de fiscalização foi o auto de infração, lavrado mais de um ano depois (26.04.95), quando já se esgotara o prazo hábil para investigação da regularidade dos atos praticados pela



autuada, já que não tipificada a conduta como fraudulenta, porque não agravada a penalidade.

IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO LÍQUIDO e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Embora tenha fundamentado o meu voto, focalizando o instituto da decadência tendo presente a regra de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), já deixei registrado que também a legislação do Imposto sobre o Lucro Líquido (art. 35 da Lei 7.713/88) e da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei 7.689/88) adotaram a sistemática de lançamento por homologação, já que ambas exigem o pagamento desses tributos sem prévio exame da autoridade administrativa, seguindo o modelo desenhado para o IRPJ, tanto que sujeitos à mesma sistemática de declaração e recolhimento. Aliás, essa feição é que fundamenta o entendimento doutrinário que vê a contribuição social sobre o lucro como um adicional do imposto de renda, com destinação específica.

Assim, também os lançamentos do Imposto na fonte sobre o Lucro Líquido (ILL), e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL), padecem do vício da decadência, pelo que entendo não podem prosperar.

Pelos fundamentos aqui expostos, VOTO no sentido de suscitar a **preliminar de decadência**, que se acatada impede o exame do mérito.

Sala das Sessões - DF, em 09 de julho de 1997


JOSÉ ANTONIO MINATEL-RELATOR

