



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. :13805.003781/98-30  
Recurso nº. :155.684  
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1992 a 1993  
Recorrentes :1ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I e CAMARGO CORRÊA INDUSTRIAL S/A  
Sessão de : 28 DE FEVEREIRO DE 2007  
Acórdão nº. : 105-16.298

**RECURSO DE OFÍCIO** - Tendo a exoneração ocorrido em virtude de correções procedidas em diligências solicitadas e na parte legal com base na legislação vigente e decisão do STF, confirmar-se a decisão recorrida.

**IR – FONTE : ILL** – Indevida a exigência do IR fonte sobre o lucro líquido de sociedade anônima, conforme decidido pelo STF, objeto da Resolução do Senado Federal nº 82/96 e IN SRF 73/97.

Recurso voluntário

**DECADÊNCIA** - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

**LANÇAMENTO REFLEXIVO: CSLL** - Estando o procedimento reflexivo parte incluso no processo, é de se estender o decidido no processo principal, em virtude de terem a mesma base factual, e por se enquadrar também na modalidade de lançamento por homologação .

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício e voluntário interpostos pelas 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em SÃO PAULO/SP I e CAMARGO CORRÊA INDUSTRIAL S/A

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a ocorrência da decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos em parte os Conselheiros Luís Alberto Bacelar Vidal,

Processo nº :13805.003781/98-30  
Acórdão nº : 105-16.298

Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva (Suplente Convocada) e Wilson Fernandes Guimarães que não a reconheciam quanto à CSLL.

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE e RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.  
jso

Processo nº :13805.003781/98-30

Acórdão nº : 105-16.298

Recurso nº : 155.684

Recorrentes :1ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I e CAMARGO CORRÊA INDUSTRIAL S/A

## RELATÓRIO

Tratam os autos de dois recursos, um de ofício da 1ª Turma da DRJ em São Paulo, SP-I, nos termos do artigo 34 inciso I do Decreto nº 70.235/72 por ter exonerado crédito tributário, tributo mais multa, em valor superior ao limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 375 de 07 de dezembro de 2.001 e de CAMARGO CORRÊA INDUSTRIAL S/A, CNPJ Nº 62.258.884/0001-36, contra a parte remanescente do crédito tributário mantido pela 1ª Turma da DRJ em SÃO PAULO/SP I, contida no acórdão de nº 12.601 de 24 de março de 2006.

Trata-se de constatação nos anos-calendário de 1991 e 1992 de aproveitamento da despesa de correção monetária da diferença IPC/BTNF/90, em desacordo com o estabelecido pelo no Decreto nº 332/91, que previa a possibilidade de utilização a partir do ano-calendário de 1993.

Foram exigidos IRPJ, CSLL e IR FONTE – ILL com base no artigo 35 da Lei 7.713/88.

Inconformada com a autuação a empresa apresentou a impugnação de fls. 79 a 109 na qual alega, em síntese, que preliminarmente, a fiscalização, ao efetuar o lançamento do ILL, “desviou-se de sua finalidade precípua de apurar tão somente o montante tributável”, e não obedecendo a legislação vigente e de instrução baixada pela própria Receita, à qual é vinculada. Requer que seja desconstituído o auto de infração relativo ao ILL.

Alega que a declaração do imposto de renda do ano-calendário de 1991 não foi entregue, como informa a fiscalização, em 11/04/95, mas sim em 29/04/92.

Argumenta que, conforme previsto no artigo 711, § 2º do RIR/80, “a faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, revisão do



Processo nº :13805.003781/98-30  
Acórdão nº : 105-16.298

lançamento e ao exame nos livros e documentos dos contribuintes, para os fins deste artigo (proceder ao lançamento do imposto), decai no prazo de 05 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo". Informa que no caso do IRPJ e CSLL os Conselhos de Contribuintes têm se manifestado que o lançamento primitivo ocorre com a notificação de lançamento aposta ao recibo de entrega da declaração.

Diz que como a declaração do ano-calendário de 1991 foi entregue em 29/04/1992, o direito de o fisco preceder ao lançamento do crédito tributário decaiu em 29/04/97, ou seja, cinco anos após a data da entrega da declaração de rendimentos.

Quanto ao mérito, declara que "com o objetivo de não ser surpreendida por decisão que negue seguimento à presente Impugnação pelo fato de ter impetrado o Mandado de Segurança a Impugnante ressalta que o objetivo de sua defesa administrativa diverge totalmente do objetivo da mencionada ação judicial, sendo inaplicável o disposto no Ato Declaratório Normativo CST nº 03/96".

Alega que o artigo 39, do Decreto nº 332/91, veio somente postergar para o ano-calendário de 1993 a possibilidade da dedução dos encargos de depreciação e custo dos bens baixados nos anos-calendário de 1991 e 1992, correspondentes à diferença da correção monetária apurada entre o IPC/BTNF.

Declara que, no máximo, poderia ser penalizada pela suposta postergação da parcela do IRPJ, que deveria ser calculado pela fiscalização e principalmente pelo fato de que o alegado valor tributável relativo ao período de 31/12/1992 era menor do que o prejuízo fiscal declarado.

Contesta a aplicação de juros de mora através da lavratura do auto de infração, pois, obteve decisão judicial suspendendo a exigibilidade dos tributos, o que exclui qualquer ilicitude.

Alega que "Apenas ad argumentandum, mesmo que superadas todas as questões e irregularidades expostas retro, ainda assim, no mérito, o presente Auto de Infração deve ser julgado insubsistente por esta d. Autoridade Julgadora, na medida em que a jurisprudência de nossos tribunais já declarou serem inconstitucionais e



Processo nº :13805.003781/98-30

Acórdão nº : 105-16.298

ilegais as disposições dos artigos 39 e 41 do Decreto nº 332/91". Continuando faz uma abordagem detalhada da matéria, demonstrando a razão do entendimento da ilegalidade dos referidos artigos.

A 1ª Turma da DRJ em SÃO PAULO/SP I analisou a autuação bem como a impugnação e julgou lançamento procedente em parte, sob os seguintes argumentos:

Quanto a preliminar de decadência, o próprio Regulamento do Imposto de Renda e neste artigo 711, inciso I, e cujos preceitos devem ser obrigatoriamente observados pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, prevê de forma expressa, especificamente quanto ao imposto de renda, o critério aplicável na determinação do prazo decadencial:

*" – 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; (grifo nosso).*

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

*§1º - .....*

*§2º - .....*

Assim, o prazo decadencial do IRPJ é o preceituado pelo artigo 173, da Lei 5.172/66 (CTN), o qual é a base legal do transcrito acima. O previsto no parágrafo 2º, se aplica nos casos de novo lançamento. Dessa forma, tendo em vista que o fato gerador da exação no caso ocorreu durante o ano de 1991, o lançamento somente poderia ter sido efetuado a partir de 01.01.1992, levando o termo inicial de contagem do prazo decadencial para 01.01.1993, e o termo final para 31.12.1998.

A respeito dos juros moratórios, o CTN, em seu artigo 161, dispõe:

*"Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária".*

Assim, os juros de mora são sempre devidos quando o principal é recolhido a destempo. No caso, se a decisão do Poder Judiciário for favorável ao



Processo nº :13805.003781/98-30  
Acórdão nº : 105-16.298

Fisco, os juros serão devidos desde o vencimento do crédito, justificando a constituição do crédito tributário por meio do Auto de Infração com o lançamento dos juros moratórios.

Na verdade, a fluência dos juros, a partir do vencimento dos tributos e contribuições, decorre de expressas disposições legais, sendo que o ato administrativo do lançamento apenas formaliza a pretensão da Fazenda Pública, acrescentando à obrigação tributária, surgida com a ocorrência do fato gerador, o atributo da exigibilidade. Ademais, na forma da legislação em vigor, os juros de mora são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança estiver suspensa por decisão administrativa ou judicial (Decreto-lei n.º 1.736/79, art. 5º), não podendo prosperar o entendimento de que a suspensão da exigibilidade do crédito implicaria também a suspensão dos juros moratórios.

Considerando que a propositura de ação judicial pela Impugnante antes da lavratura do auto de infração objeto deste processo, houve renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa em relação à matéria também alegada em juízo, ou seja, a inconstitucionalidade da postergação do reconhecimento dos encargos de depreciações e custos de baixas de bens corrigidos pela diferença do IPC/BTNF a partir do ano-calendário de 1993.

Com relação à multa de mora de 20% que a diligência considerou nos seus cálculos, deve ser parcialmente aceita a alegação da impugnante, e apenas em relação à CSLL do ano-calendário de 1991.

Conforme previsto no artigo 63, parágrafo §2º, da Lei nº 9.430/96, "A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição".(grifo nosso).

Completando, o ADN COSIT 1/97, determinou que, "II- o disposto no art. 63. da Lei nº 9.430/96, aplica-se inclusive aos processos em andamento constituídos até 31/12/96". O presente processo foi constituído em 15/04/1998.

Entretanto, nos dois anos-calendário envolvidos as decisões favoráveis à impugnante relativas ao IRPJ foram obtidas após as datas das entregas das



Processo nº :13805.003781/98-30

Acórdão nº : 105-16.298

declarações e mais de trinta dias após os prazos para os devidos pagamentos dos impostos. Com efeito, nos Mandados de Segurança nº 92.0048088-0 (AC-91) e 92.0088234-0 (AC-92), as liminares foram obtidas em 11/06/92 e 16/02/96, respectivamente. Sendo assim, a impugnante já se encontrava em mora.

No caso da CSLL, a Impugnante ajuizou a Ação Declaratória nº 92.0048085-3 com o fim de obter declaração de inexistência de relação jurídica tributária entre a Autora e a União Federal quanto à CSLL, não tendo obtido sentença favorável, tendo, porém, realizado depósitos judiciais para o ano-calendário de 1991. Logo, não consideramos nos cálculos da contribuição postergada a multa de mora de 20% para o ano-calendário de 1991, sendo considerada para o ano-calendário de 1992, em que não houve a realização de depósitos.

Os cálculos foram refeitos para apuração do valor do imposto postergado, considerando a amortização do total dos custos glosados de 4.505.360,59 UFIR no ano-calendário de 1993, que apresentava lucro real suficiente para a absorção, considerando a multa de mora de 20%, quando cabível, e juros de mora de 24%. Os valores apurados da postergação do Imposto de Renda e da Contribuição Social estão abaixo demonstrados:

Cabe destacar, por derradeiro, que a alegação da Impugnante de que valor tributável relativo ao período de 31/12/1992 era menor do que o prejuízo fiscal declarado não condiz com a realidade, pois a empresa apresentou lucro real e não prejuízo fiscal.

De sua decisão a Turma julgador recorreu a este colegiado.

#### **RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Inconformada a empresa apresentou recurso voluntário de fls. 405/429 argumentando, em epítome:

Diz que o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários relativos ao período base 1991 está previsto no art.173, I do CTN.

Diz que houve equívoco no cálculo da postergação

E de garantia arrolou bens.

É o relatório.



Processo nº :13805.003781/98-30  
Acórdão nº : 105-16.298

## VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

### RECURSO DE OFÍCIO

A exoneração se deu quanto ao ILL e quanto às correções de cálculos feitas no processo de diligência, determinada pela DRJ.

### QUANTO AO MÉRITO DA EXIGÊNCIA DO ILL NA S/A

Para melhor elucidar a questão e orientar nossa decisão busquemos apoio na legislação que rege a matéria:

"CONSTITUIÇÃO FEDERAL PROMULGADA EM 05.10.88

ART. 155. Compete à União Instituir impostos sobre:

I e II . omissis

III - renda e proventos de qualquer natureza.

O Código Tributário Nacional, definiu as expressões renda e proventos de qualquer natureza, existentes na Constituição, "verbis:"

Lei 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Lei 7.713/88

Art. 35 - O sócio quotista, acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, em sessão do dia 30/06/95, julgando o Recurso Extraordinário nº 172058-1, versando sobre - Ato Normativo Declarado Inconstitucional, limites, tendo como relator o Ministro Marco Aurélio, decidiu por Unanimidade:



Processo nº :13805.003781/98-30  
Acórdão nº : 105-16.298

## "ACORDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário para, decidindo a questão prejudicial da validade do artigo 35 da Lei 7.713/88, **declarar inconstitucionalidade da alusão a "o acionista", constitucionalidade das expressões "o titular de empresa individual" e "o sócio cotista, salvo, no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social, não dependa o assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido outra finalidade que não a de distribuição.** No mérito deliberou dar provimento parcial ao recurso para devolver o caso ao Tribunal "a quo", a fim de que o decida, conforme julgamento prejudicial da inconstitucionalidade e os fatos relevantes do caso concreto. Vencido, em parte, o Ministro Ilmar Galvão, que declarava a constitucionalidade integral do dispositivo questionado (grifo nosso).

A incidência do Imposto de Renda na Fonte, depende da disponibilidade econômica ou jurídica; da renda ou proventos conforme definido no CTN.

A disponibilidade econômica surge no momento em que o recurso esteja disponível para o beneficiário em sua conta corrente bancária ou em moeda.

A disponibilidade jurídica surge no momento em que o beneficiário, embora ainda não podendo utilizar o recurso, passa a ter juridicamente direito sobre aquela quantia lançada, por exemplo; um proprietário que aluga seus imóveis através de uma administradora, deve considerar os recursos como recebidos por ocasião do pagamento à administradora, mesmo que essa venha a repassá-los no mês seguinte, deve considerar para efeito do imposto de renda na data do pagamento por parte dos inquilinos. A administradora não poderá dar outro destino ao valor recebido senão entregá-lo ao senhorio, portanto não depende de deliberação sua. Concluindo a disponibilidade jurídica ocorre quando os recursos embora não estejam fisicamente à disposição do beneficiário, a eles tem direito por valor certo e imutável e independente de deliberação de qualquer outra pessoa, física ou jurídica.



Processo nº :13805.003781/98-30  
Acórdão nº : 105-16.298

O lucro apurado pela pessoa jurídica constituída na forma de sociedade anônima, o lucro tem o destino que estiver previsto no estatuto vigente por ocasião do encerramento, obedecidas as normas referentes a reservas previstas na Lei 6.404/76 e alterações posteriores.

Sabidamente o STF deliberou ser inconstitucional a expressão "o acionista" contida no artigo 35 da Lei 7.713/88 que instituiu a cobrança do Imposto de Renda na Fonte sobre o lucro líquido, pois não há disponibilidade econômica ou jurídica do valor apurado como lucro no momento do encerramento do período base.

O Senado Federal através da Resolução nº 82 de 1996, suspendeu, em parte a execução da Lei nº 7.713/88, no que diz respeito à expressão "o acionista" contida no seu artigo 35.

Concluindo, descabe a exigência do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido na Sociedade Por ações, em vista da inconstitucionalidade da expressão "o acionista" contida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, decidida pelo STF e objeto de resolução do Senado Federal.

Com a decisão do STF a exigência ficou órfã de apoio legal, pelo que se torna então indevido o crédito desde o seu nascedouro.

Quanto às correções feitas nos cálculos embora discorde pois houve uma mudança de critério de tributação de glosa de despesa para postergação tributária e não uma simples desoneração de parte do crédito já lançado, deixo de tecer maiores comentários em virtude da totalidade do crédito tributário lançado ter sido realizado após o período decadencial.

**NEGO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.**

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido, portanto dele tomo conhecimento.

**ANÁLISE DA DECADÊNCIA PARA FATOS GERADORES ATÉ O ANO CALENDÁRIO DE 1991.**

A decadência em matéria tributária está definida no artigo 173 do CTN, que estabelece como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em o tributo poderia ser lançado. A regra vale tanto para lançamento da modalidade por declaração como da modalidade por homologação. Para as duas modalidades



Processo nº :13805.003781/98-30

Acórdão nº : 105-16.298

estabelece o § único do citado art. Que o prazo extingue-se definitivamente em cinco anos cotado da data que tenha sido iniciada a constituição do crédito do crédito tributário pela notificação.

Ocorre que o artigo 150 do CTN que regula o lançamento por homologação estabelece em seu § 4º a homologação tácita em 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do imposto.

Entendo que tanto a regra contida no § 4º do artigo 173 como a do § 4º do artigo 150 só têm efeito de antecipar a decadência, ou seja ao invés de ocorrer em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ocorre em cinco anos a contar, do fato gerador no caso de lançamento por homologação e da notificação primitiva no caso de lançamento por declaração.

Há uma tese de que a partir da edição do DL 62/66, o contribuinte passou a efetuar recolhimentos antes da efetivação do lançamento, porém dentro do mesmo exercício financeiro, o imposto de renda pessoa jurídica que até então era entendido pacificamente como lançamento por declaração passou a ser por homologação. Asseguram os defensores dessa tese que de acordo com o DL 1967/82, pagamentos passaram a ser feitos antes mesmo do início do exercício financeiro, independentemente da entrega da declaração de rendimentos.

Para análise nada melhor que a transcrição dos dispositivos legais.

No DL 62/66 a questão do pagamento foi regulada no artigo 19, verbis:

Art. 19 – A partir do exercício financeiro de 1968, as pessoas jurídicas que, no exercício anterior, tiveram pago o imposto de que trata o artigo 37 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, em montante igual ou superior a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), são obrigadas a pagar o referido imposto em 12 prestações mensais, no curso do exercício financeiros.

§ 1º - As pessoas jurídicas que levantarem balanço até 30 de setembro do ano base, obrigadas a apresentar declaração de rendimentos até o último dia útil de janeiro, pagarão, no ato da apresentação da declaração, importância correspondente a 1/12 (um doze avos) do imposto devido de acordo com a declaração, e o restante em 11 (onze) prestações de igual valor, com vencimento até o dia 20 (vinte) de cada um dos meses subsequentes.



Processo nº :13805.003781/98-30  
Acórdão nº : 105-16.298

§ 2º - As pessoas jurídicas que, nos termos da legislação vigente, devem apresentar declaração de rendimentos nos meses de fevereiro a maio do exercício financeiro, deverão recolher, mediante guia, até o dia 20 (vinte) de cada um dos meses que antecederem o da apresentação da declaração de rendimentos, **parcelas de antecipação do imposto a ser lançado. (Grifamos).**

**§ 3º As parcelas mensais de antecipação referida no parágrafo anterior serão determinadas como percentagem da receita bruta registrada pela pessoa jurídica no mês anterior àquele a que se referir o recolhimento antecipado.**

Pela simples leitura do texto legal supra podemos perceber que o referido diploma normativo não alterou a sistemática de apuração do imposto que continuou a ser anual com o resultado definitivo do "quantum" devido a título de imposto de renda sendo conhecido apenas por ocasião da entrega da declaração e com base nela era emitida a notificação. O texto do § 3º não deixa qualquer margem de dúvida, as antecipações eram realizadas mediante aplicação de percentagem na receita bruta, muito distinto, portanto do imposto de renda definitivo calculado com base no lucro real.

Examinemos o segundo diploma legal citado o DL 1967/82

Art. 1º As pessoas jurídicas domiciliadas no país, inclusive as firmas ou empresas individuais a elas equiparadas, deverão apresentar declaração de rendimentos em cada um dos exercícios financeiros da União, nos prazos a seguir estabelecidos, **segundo a base de cálculo do imposto e o mês de término, no ano calendário anterior, do período base de incidência.**

Os artigos seguintes estabelecem os pagamentos em forma de antecipações duodécimos e quotas. As antecipações recolhidas durante o ano base, os duodécimos a partir de janeiro do ano seguinte e as quotas após a entrega da declaração.

É preciso ficar bem claro que o período de incidência da pessoa jurídica, embora anual não coincidia com o ano civil. Tal regra vigorou durante longos anos o



Processo nº :13805.003781/98-30  
Acórdão nº : 105-16.298

que obrigava a estabelecer diversos prazos para a entrega das declarações. Há que se ressaltar dois pontos:

1) os pagamentos sempre foram exigidos a partir do término do período base de incidência do IRPJ, ou seja, depois da ocorrência dos fatos geradores, as formulas de recolhimento não baseadas no valor do imposto apurado foram criadas tão somente para atender as dificuldades das empresas em levantar de imediato o balanço tão logo terminasse o período base de incidência de 12 meses, que podia ocorrer em qualquer mês do ano anterior ao exercício da entrega da declaração.

2) tais recolhimentos nunca alteraram a periodicidade de levantamento do imposto e o seu montante somente era conhecido por ocasião da entrega da declaração e respectiva notificação de lançamento;

Pelo exposto, discordo dessa tese, pois analisando os Decretos-lei nºs 62/66 e 1967/82, verifico que o interregno do fato gerador do imposto não foi alterado, os diplomas legais tão somente estabeleceram novas regras para o recolhimento do tributo, criando as figuras da antecipação, do duodécimo e da quota, recolhidos respectivamente no ano base, no período que antecederesse à entrega da declaração e após sua entrega.

Embora os diplomas legais tenham estabelecido penalidades para o recolhimento em atraso das antecipações, ou duodécimos, é certo que não modificou o período de apuração do imposto e não autorizou o lançamento no curso do ano base ou antes da entrega da declaração, uma vez que até essa data o contribuinte, querendo, podia promover ajustes (adições de receitas não contabilizadas, exclusões de despesas indedutíveis e compensações) ao lucro líquido do exercício, na apuração do lucro real.

Se a fiscalização não podia realizar o lançamento antes do prazo de entrega da declaração não poderia o prazo decadencial iniciar-se antes de tal evento, pois se assim fosse a fiscalização teria menos de 5 anos para realizar lançamento e contrariaria frontalmente o artigo 173 do CTN.

Se o lucro real continuou a ser apurado anualmente, mesmo após a edição do DL 1967/82, se o "quantum" definitivo do imposto somente poderia ser



Processo nº :13805.003781/98-30

Acórdão nº : 105-16.298

conhecido por ocasião da entrega da declaração; não resta dúvida que o imposto de renda da pessoa jurídica continuou sendo da modalidade “ por declaração.”

Apenas para reforço do entendimento cita-se o IPI que sempre foi um tributo da modalidade por homologação, pois o fato gerador é a saída do produto do estabelecimento industrial, ou seja é instantâneo e não complexivo como no IRPJ. No IPI, embora o FG seja instantâneo a lei estabeleceu um período de apuração do imposto, interregno em que se faz o encontro de débitos e créditos para se estabelecer o resultado que sendo devedor há que se recolher o tributo. Após o fechamento do período não há alterações a fazer senão em virtude de fatos novos, assim não há que se esperar uma declaração para o início da contagem do prazo decadencial, no IRPJ ao contrário como dissemos o quantum devido somente pode ser conhecido após a entrega da declaração e por isso o lançamento só pode ser entendido como por declaração.

Somente podemos falar em decadência analisando a modalidade de lançamento, o pagamento somente tem o poder de modificar a modalidade de declaração para homologação quando está liquidando um tributo já apurado, pela completa ocorrência do fato gerador, a definição precisa da base de cálculo e a definição definitiva do “quantum” a ser recolhido, qualquer outro recolhimento que não advindo de tais procedimentos devem ser entendidos como meras antecipações de um tributo que está por ser definido e que talvez nem seja devido.

Esse entendimento somente é aplicável quando o fisco não possa verificar o correto recolhimento do imposto frente à ocorrência do fato gerador em virtude de evento futuro e incerto.

A tese de que o imposto era por declaração e não por homologação após a edição dos diplomas legais citados no acórdão guerreado está explicitada nos Acórdãos CSRF nºs 01-01.945, de 18.03.96, 01-02.403, de 13.07.98, 01-02.675, de 10.05.99, 01-02.771 de 13.09.99 e 01-02.850, de 07.12.99, entre outros. Conforme se vê a jurisprudência é mansa, pacífica e constante no mesmo sentido.

Conclui-se, portanto, que sendo o imposto até o ano calendário de 1991, por declaração a legislação aplicada é o inciso I do artigo 173 do CTN e não o § 4º do



Processo nº :13805.003781/98-30

Acórdão nº : 105-16.298

artigo 150 do mesmo diploma. Assim o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia seguinte ao da entrega da declaração e não do fato gerador do imposto.

**ANÁLISE DA DECADÊNCIA PARA OS FATOS GERADORES OCORRIDOS A PARTIR DE 01.01.1992.**

A lei 8.383/91 trouxe profunda modificação para o IRPJ, especialmente quanto à periodicidade de apuração do imposto, verbis:

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

**CAPÍTULO IV - Do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas**

Art. 38 - A partir do mês de janeiro de 1992, o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

Se até o ano de 1991 a legislação manteve a tributação do IRPJ com apuração anual, conforme discorremos, mantendo assim o tributo na modalidade de lançamento por declaração, o mesmo não pode ser dito a partir de janeiro de 1992, pois a lei nº 8.383/91 inovou ao modificar a periodicidade de apuração do imposto que era anual e passou a ser mensal, ou seja, a partir de sua vigência o resultado da pessoa jurídica, lucro ou prejuízo passou a ser apurado com a nova periodicidade, não havendo ajustes a serem feitos no futuro que pudessem modificar o referido resultado, podemos afirmar que o tributo passou da modalidade declaração para a modalidade homologação.

Observe-se que foi a primeira vez que a legislação falou em apuração mensal para a pessoa jurídica antes tal procedimento restrito às pessoas físicas por força da lei 7713/88.

Tratando-se de imposto de lançamento pela modalidade homologação, para iniciar nosso arrazoado transcrevamos a legislação pertinente:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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,



Processo nº :13805.003781/98-30  
Acórdão nº : 105-16.298

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 - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

**§ 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.

O texto da lei é claro na fixação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial que é o fato gerador do imposto, que nos casos de fatos complexivos como o do IRPJ, temos que buscar a periodicidade em que tal imposto é apurado.

Pelas regras estabelecidas na Lei 8.383/91, em vigor no ano de 1992, objeto da presente apreciação, esse período era mensal, logo é a partir do mês relativo à imposição que devemos contar o prazo decadencial.

Considerando que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 15-04-98 considerando que os fatos geradores ocorreram em 31 de dezembro 1991, 30 de junho de 1.992 e 31 de dezembro de 1.992, os prazos para a administração lançar eventuais diferenças, venceram em dezembro de 1.997 em relação aos tributos apurados em 31.12.91, em junho de 1.997 em relação ao apurado em junho de 1.992 e dezembro de 1997 em relação ao fato gerador ocorrido em 31.12.92, sendo portanto caduco o lançamento por ter sido alcançado pela decadência, tanto em relação à parte relativa ao ano de 1.991 que era regido pela modalidade declaração como a partir de 1.992 por homologação face a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, visto estarem



Processo nº :13805.003781/98-30  
Acórdão nº : 105-16.298

os recolhimentos efetuados homologados tacitamente e extinto definitivamente o crédito tributário.

A legislação tampouco vincula o início da contagem do tempo decadencial à possibilidade, ou não da fiscalização cobrar o tributo antes da efetivação do pagamento. Ora uma vez que o tributo é apurado mensalmente, se nos primeiros dias do mês seguinte a fiscalização comparece à empresa e verifica que o resultado não é o espelhado pela escrita contábil-fiscal, pois traz em mãos nota fiscal de venda de mercadoria a vista emitida pela empresa e não escriturada, nada obsta de realizar o lançamento de ofício sobre a parcela não escriturada.

Sobre a matéria o STJ já se posicionou várias vezes, cito como exemplo a decisão que teve como relatora a Ministra Eliana Calmon, verbis:

*“Se o depósito de um tributo questionado via ação declaratória inibe o Fisco de lançar e, ainda suspender a exigibilidade, como fica o curso do prazo para lançar? O fisco não está inibido de constituir o seu crédito. A Fazenda dispõe do prazo de cinco anos para exercer o direito de constituir seu crédito por meio do lançamento. Esse prazo não se sujeita à suspensão ou interrupção nem por ordem judicial nem por depósito do valor devido. Sendo assim, após cinco anos do fato gerador sem lançamento, com ou sem depósito, ocorre a decadência. Com esse entendimento, a Turma proveu o recurso, declarando a inexistência da relação jurídica pela ocorrência da decadência” (Resp 332.693-SP. Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 03 de setembro de 2.002) (Informativo STJ 145, de 2 a 6.09.2002).*

Concluindo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e DAR provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a ocorrência da decadência.

Sala das Sessões - DF, em 28 de fevereiro de 2007.

  
JOSE CLÓVIS ALVES