



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13805.007478/97-52 ✓
Recurso nº : 136.141 ✓
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1993 a 1995
Recorrente : BRASILIT S.A.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO-I/SP
Sessão de : 17 de junho de 2004
Acórdão nº : 103-21.647 ✓

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento tributário nos casos de tributos enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF. DEPRECIAÇÃO. O Decreto 332/91 extrapolou o exercício da competência regulamentar ao diferir para o exercício financeiro de 1994 a dedução das parcelas dos encargos de depreciação correspondes à diferença de correção monetária IPC/BTNF, com vistas à determinação do lucro real, estabelecendo restrições não previstas na Lei 8.200/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRASILIT S.A.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativo ao 1º semestre de 1992, vencidos os Conselheiros Antonio José Praga de Souza e João Bellini Júnior (Suplentes Convocados) e Cândido Rodrigues Neuber, e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 JUL 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13805.007478/97-52
Acórdão nº : 103-21.647

Recurso nº : 136.141
Recorrente : BRASILIT S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso interposto por Brasilit S.A., devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 1.301/2002 da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-SP (fls. 313).

Transcrevo, adiante, por bem descrever os autos, o relatório integrante do acórdão contestado.

"Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foi lavrado o auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 02), com valor total do crédito tributário de R\$ 1.181.345,04, incluídos a correção monetária, multa e juros de mora, calculados até 31/07/1997.

2. A fiscalização alcançou os anos-calendário de 1992 a 1994. Foram apuradas as seguintes irregularidades:

Ano-calendário de 1992

2.1. Encargos de depreciação correspondentes à diferença de correção monetária IPC/BTNF não adicionados;

2.2. Despesas desnecessárias relativamente à viagem ao exterior de funcionário acompanhado de sua esposa;

2.3. Gastos com aquisição de bens do ativo permanente contabilizados como despesa;

2.4. Correção monetária credora a menor.

Ano-calendário de 1993

2.5. Despesas desnecessárias com viagens nacionais de funcionário acompanhado de familiares;

2.6. Gastos com manutenção de bens do ativo permanente contabilizados como despesas, ao invés de serem ativados;

2.7. Correção monetária credora a menor;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13805.007478/97-52
Acórdão nº : 103-21.647

2.8.Exclusões do lucro líquido de rendimentos tributados em separado sem a devida comprovação.

Ano-calendário de 1994

2.9. Provisão indedutível relativa a devedores duvidosos sobre aplicações financeiras.

3. Relativamente ao ano-calendário de 1994 não houve lançamento de imposto, mas tão-somente compensação com prejuízo fiscal dos períodos de março e abril.

4. O contribuinte apresenta impugnação às fls. 279 a 287. Nela questiona, em sede de preliminar por decadência, o lançamento relativo ao primeiro semestre do ano-calendário de 1992. Quanto ao mérito, insurge-se apenas contra a diferença de correção monetária IPC/BTNF dos encargos de depreciação.

5. Com referência à decadência, argumenta que o imposto de renda é da modalidade de lançamento por homologação. Assim, o fato gerador do primeiro semestre de 1992 ter-se-ia tornado definitivo em 30/06/1992. Haja vista ter sido notificado do lançamento em 18/08/1997, já se haveria transcorrido o prazo decadencial previsto no parágrafo 4, art. 150 do CTN.

6. Já com relação à diferença de correção monetária IPC/BTNF dos encargos de depreciação, afirma ser improcedente o lançamento por pautar-se no art. 39 do Decreto nº 332/91, que não teria base legal. Acrescenta ainda que, se houvesse amparo legal para a adição dos encargos ora referidos, mesmo assim o lançamento do imposto seria indevido, pois se trataria de mera postergação.

7. Neste último caso, a empresa teria pago, no ano calendário de 1995, um montante de imposto superior ao valor lançado. Assim, só caberia o lançamento do imposto sobre a diferença de alíquota. A correção monetária só seria devida sobre esta eventual diferença e não se poderia cobrar a multa de mora pela postergação, posto que o parágrafo 2º do art. 219 do RIR/94 não teria amparo legal."

A turma julgadora de primeira instância, em decisão unânime, rejeitou a preliminar de decadência relativa ao fato gerador de junho/92 e acolheu parcialmente o argumento de postergação de pagamento do imposto. O lançamento foi julgado procedente em parte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13805.007478/97-52
Acórdão nº : 103-21.647

Cientificada da decisão em 19/05/2003 (fls. 330-verso), Brasilit S.A. interpôs recurso em 13/06/2003 (fls. 333).

Preliminarmente, ratifica a afirmação de decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao período encerrado em 30/06/92.

No mérito, afirma que o recurso é relativo à depreciação da diferença de correção monetária IPC/BTNF, que o art. 39 do Decreto 332/91 carece de base legal e que, mesmo que o procedimento prescrito nesse artigo fosse legal, o lançamento seria indevido por se tratar de postergação de pagamento de imposto. Defende que a multa de mora não é devida.

Alega que as instruções do MAJUR confirmam que, "no caso de depreciação, amortização ou exaustão, da diferença de correção monetária de 1990, cujos encargos forma adicionados em 1991 e 1992, a exclusão no ano-calendário de 1993 foi de 100% e não de 15% como consta na decisão de 1ª instância."

Conclui a sua contestação argumentando que "a decisão de primeira instância, sem amparo em lei, mudou a capitulação de dispositivo legal constante do auto de infração, ou seja, de despesas não dedutíveis para postergação do imposto de renda. Somente esse fato é motivo para cancelamento do auto de infração."

Arrolamento controlado no processo 10880.004133/2003-00 conforme a representação nº 08.180/245-2003 às fls. 373 e despacho às fls. 376.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13805.007478/97-52
Acórdão nº : 103-21.647

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

O Recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade.

Inicialmente, ressalve-se que a impugnação e o recurso trataram apenas da decadência de constituir o crédito tributário correspondente ao fato gerador junho/92 e da contestação do item 5 do auto de infração¹.

Discute-se a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos tributos submetidos à modalidade prevista no artigo 150 do CTN, os chamados lançamentos por homologação ou "auto-lançamentos".

O artigo 173 fixa, como regra geral, o prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário por intermédio do lançamento. Igual prazo é adotado quando o Código trata especificamente do lançamento por homologação, no § 4º do art. 150. Transcrevo os dois dispositivos, abaixo, *in verbis*:

"Art. 150 ...
(...)"

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

¹ "Encargos de depreciação correspondentes à diferença de correção monetária (PC/DTNF não adicionados" conforme termo de verificação às fls. 259.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13805.007478/97-52
Acórdão nº : 103-21.647

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

O prazo de cinco anos não tem sido objeto de polêmica nem na doutrina nem na jurisprudência. O mesmo não se pode afirmar no tocante ao termo inicial da sua contagem. Aí coexistem várias teses, todas, diga-se de passagem, muito bem fundamentadas. Citarei algumas delas, resumidamente, sem esquecer de mencionar que não serão abordadas as hipóteses de lançamento em virtude de decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado e também as de dolo, fraude ou simulação, porque não são matérias objeto deste processo.

Há os que entendem que, na ausência ou insuficiência de pagamento, deve-se iniciar a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, tendo em vista que não se trataria de lançamento por homologação, mas de lançamento de ofício, ao rigor do inciso V do art. 149, abaixo:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
(...)"

Outros defendem a contagem a partir da homologação, ou quando transcorrido o prazo para a prática de tal ato pela Administração, na hipótese de homologação tácita, aplicando-se a partir desse momento a regra do art. 173, I. Na prática, essa interpretação contempla a soma dos prazos dos artigos 150 e 173.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13805.007478/97-52
Acórdão nº : 103-21.647

Também existem aqueles que defendem que o termo inicial é sempre a data do fato gerador, em qualquer situação.

Alinho-me a esses últimos, os que pensam que o termo inicial será sempre o fato gerador, não obstante inexistir pagamento.

A modalidade de lançamento na qual se encontra enquadrado um tributo está definida na sua legislação de regência. Deve-se compulsar a lei para descobrir qual é a participação do sujeito passivo desde a apuração do montante devido até o momento da satisfação da obrigação principal. Não é a circunstância de haver pagamento (ou não) que define o tipo de lançamento.

Quando cabe a ele informar dados ao Fisco e aguardar que ele (o Fisco) os processe e informe o valor devido para só então efetuar o pagamento, estamos diante do lançamento por declaração. No lançamento de ofício, todos os procedimentos são adotados pela Administração de forma independente de colaboração do sujeito passivo. Na modalidade do lançamento por homologação, toda a atividade de apuração do valor do tributo é atribuída ao sujeito passivo. A definição desta modalidade está no caput do art. 150:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

Ao identificar a modalidade de acordo com as regras legais que definem a essência da sistemática de apuração e pagamento do tributo, então o intérprete estará apto a identificar a sua regra específica de decadência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13805.007478/97-52
Acórdão nº : 103-21.647

Vislumbro um equívoco na argumentação dos que defendem que só pode haver homologação de pagamento. Não é o pagamento que se homologa. Sobre esse tema, ensina Hugo de Brito Machado²:

"Objeto da homologação é a atividade de apuração. Tal atividade é privativa da autoridade administrativa. Assim, quando atribuída por lei ao sujeito passivo da obrigação tributária, faz-se necessária a homologação, que a transforma em atividade administrativa. Pela homologação, a autoridade faz sua aquela atividade que foi de fato desenvolvida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Ainda quando se diz que a autoridade homologa o pagamento, na verdade é a apuração do valor pago que está sendo homologada."

José Antonio Minatel³, quando integrava a 8ª Câmara deste Conselho e com a objetividade e a simplicidade que lhe são peculiares, assim se pronunciou ao enfrentar a matéria:

"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 obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, *a contrario 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 homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Convém lembrar que o termo "lançamento" conforme empregado nos §§ 1º e 4º do artigo 150 vem designar a atividade de apuração do tributo realizada pelo sujeito passivo, exatamente a atividade que carece de homologação. Nesse sentido, lançamento não significa ato administrativo de constituição do crédito tributário.

² LANCAMENTO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA", Dialética e Icet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.

³ Voto integrante do Acórdão 108-04.393, sessão de 09/07/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13805.007478/97-52
Acórdão nº : 103-21.647

Alberto Xavier⁴, ao criticar a terminologia do Código, vem confirmar, indiretamente, essa constatação ao referir-se à existência da figura de um "lançamento praticado por particular", o que, o meu entender, é a própria atividade de apuração acima referida. Escreve o professor:

"Salta logo à vista a imprecisão e incoerência do legislador quando, após tentativa de salvar o conceito de lançamento como atividade privativa da Administração, recusando-se formalmente a utilizar o conceito – com aquele contraditório – de auto-lançamento, acaba caindo neste vício, ao aludir, nos §§ 1º e 4º do artigo 150, à "homologação do lançamento". Assim fazendo, entrou em contradição com o "caput" do artigo 150 em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e, do mesmo passo, acabou por reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo Fisco, o que contraria a noção do artigo 142."

Ressalve-se que me atrevo a discordar do ilustre mestre, pelas razões já aqui expostas, no tocante à sua certeza de que a homologação é relativa ao pagamento.

É oportuno lembrar que o § 4º do art. 150 seria simplesmente inútil se o pagamento é que fosse passível de homologação, a norma a ser aplicada seria sempre a geral (art 173, I). Além do mais, o que estaria sujeito à homologação, senão a apuração, quando não há valor a ser pago em virtude do próprio sistema de apuração do tributo, a exemplo do que ocorre com o IRPJ na situação de prejuízo fiscal ou de IPI e ICMS quando o conta corrente acusa crédito do contribuinte?

Na verdade, o § 4º do art. 150 do CTN fixa um prazo de 5 anos, contados a partir do fato gerador, para que a Administração exerça o seu poder de controle sobre a acurácia da atividade de apuração (ou, como vimos, de "lançamento") que deve ser realizada pelo sujeito passivo por determinação legal. Dentro desse prazo, sendo constatada ausência ou insuficiência de recolhimento, cabe à autoridade competente realizar o lançamento de ofício como previsto no inc. V do art. 149.

⁴ DO LANÇAMENTO: TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO", Forense, Rio de Janeiro-RJ, 1998, pág. 87.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13805.007478/97-52

Acórdão nº : 103-21.647

Contudo, a hipótese de lançamento de ofício não transfere o procedimento fiscal para o âmbito da regra geral de decadência do art. 173, I. O inc. V do art. 149 apenas tem a função de autorizar o lançamento de ofício. Afinal, como já demonstrado, a homologação diz respeito à atividade de apuração do valor do tributo e tem o seu *dies ad quem* fixado no citado § 4º do artigo 150 como regra específica para os casos de lançamento por homologação. O decurso do prazo sem manifestação do Fisco pressupõe a sua concordância tácita e extingue o direito de lançar.

Também me parece natural que o prazo tenha a sua contagem iniciada com o nascimento da obrigação tributária. Nas duas outras modalidades – de ofício e declaração, o lapso temporal (art. 173, I) encontra justificativa na necessidade de reservar-se tempo para o procedimento administrativo que antecedente o lançamento tributário e o pagamento, ao contrário do que ocorre no lançamento por homologação em que o pagamento prescinde de ato administrativo prévio. Daí ter-se a antecipação do *dies a quo* – que é, em geral, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado – para a data de ocorrência do fato gerador.

Portanto, concluo que o lançamento de IRPJ relativo ao fato gerador junho/92, realizado em 18/08/97, já estava alcançado pela decadência.

Quanto à obrigatoriedade de adição da parcela dos encargos de depreciação correspondentes à diferença IPC/BTNF para fins de determinação do lucro real, tal matéria já foi amplamente analisada neste Conselho.

Assim como indicado pela autoridade fiscal no "termo de verificação e esclarecimento", às fls. 259, tal exigência foi estabelecida pelo art. 39 do Decreto 332/91, adiante transcrito:

*Art. 39. Para fins de determinação do lucro real, a parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal somente poderá ser deduzida a partir do exercício financeiro de 1994, período-base de 1993.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13805.007478/97-52
Acórdão nº : 103-21.647

1º Os valores a que se refere este artigo, computados em conta de resultado anteriormente ao período-base de 1993, deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

2º As quantias adicionadas serão controladas na parte B do livro de Apuração do Lucro Real, para exclusão a partir do exercício financeiro de 1994, corrigidas monetariamente com base no INPC."

Pode-se perceber que o citado decreto estipulou o parcelamento da dedução em questão. Essa restrição não constou da Lei 8.200/91, que disciplinou o tratamento tributário dos saldos devedor e credor resultantes da correção monetária referente à diferença IPC/BTNF. Observe-se o que dispôs o art. 3º da Lei 8.200/91:

"Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, quando se tratar de saldo devedor;

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor."

Parece-me claro que o Decreto 332/91, ao dispor sobre a lei 8.200/91, modificando a base de cálculo do IRPJ, extrapolou a sua competência regulamentar, desobedecendo o comando do art. 97, II, da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN) – que reservou à lei a competência para majorar tributos.

Portanto, a Recorrente não está obrigada a adicionar as parcelas dos encargos de depreciação correspondentes à diferença de correção monetária IPC/BTNF, para fins de determinação do lucro real do ano calendário 1992.

A Recorrente também afirma que "a decisão de primeira instância, sem amparo em lei, mudou a capitulação de dispositivo legal constante do auto de infração, ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13805.007478/97-52
Acórdão nº : 103-21.647

seja, de despesas não dedutíveis para postergação do imposto de renda. Somente esse fato é motivo para cancelamento do auto de infração.". Nesse ponto, houve inovação por parte da turma julgadora *a quo*. No entanto, como a questão de mérito é favorável à Recorrente, entendo que não se deve declarar a nulidade do acórdão de primeira instância em obediência ao comando do § 3º do art. 59 do Decreto 70.235/72.

Pelo exposto, deve-se dar provimento ao recurso para:

- a) Reconhecer a decadência de constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador junho/92;
- b) Excluir da exigência o item 5 do auto de infração (item I do "termo de verificação e esclarecimento", às fls. 259).

Sala das Sessões – DF, em 17 de junho de 2004

ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA