



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000075/00-20

Recurso nº : 141.748 – VOLUNTÁRIO E “EX OFFICIO”

Matéria : IRPJ e Outros - Exercício de 1995 a 1997

Recorrentes : 2ª. TURMA/DRJ em Brasília – DF e PROCEDA TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA.

Sessão de : 11 de novembro de 2004

Acórdão nº : 101-94.767

I.R.P.J. – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. – O Imposto de Renda e a CSLL se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (*ex-vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN).

IRPJ- CUSTOS/DESPESAS NÃO COMPROVADOS- Deve ser mantida a autuação com base em falta de comprovação de custos ou despesas quando o sujeito passivo não logra demonstrá-los no curso do processo.

CSLL- Só não são incluídos os valores cuja escrituração deva ser, obrigatoriamente, no LALUR, ou seja aqueles que, **por sua natureza exclusivamente fiscal**, não reúnem os requisitos para serem registrados na escrituração comercial, devendo, pois, ser incluídas despesas contabilizadas e cuja efetividade não restou comprovada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. - RECURSO EX OFFICIO. – Vez que a instância “a quo”, ao decidir o presente litígio, se ateve às provas dos Autos, dando correta interpretação aos dispositivos legais aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, confirma-se o ato decisório submetido ao reexame necessário.

Recursos conhecidos: preliminar de decadência acolhida em parte e negado provimento aos recursos de ofício e voluntário.

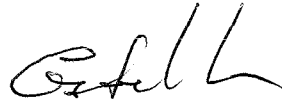
VF

CPD

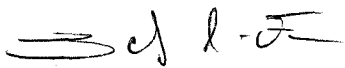
Processo nº. :13808.000075/00-20
Acórdão nº. :101-94.767

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 2ª. TURMA/DRJ em Brasília – DF e PROCEDA TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos meses de janeiro a novembro/94 e, no mérito, quanto aos demais períodos, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral (Relator) e Orlando José Gonçalves Bueno. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sandra Maria Faroni.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 08 MAR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº. :13808.000075/00-20
Acórdão nº. :101-94.767

Recurso nº :141.748 – VOLUNTÁRIO E “EX OFFICIO”
Recorrentes : 2ª. TURMA/DRJ em Brasília – DF e PROCEDA TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA.

RELATÓRIO

A Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília – DF, e a empresa PROCEDA TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob nº 55.419.667/0001-15, recorrem da decisão proferida pela Colenda Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada, decidiu julgar procedente, em parte, as exigências dos créditos tributários formalizados através dos Autos de Infração de fls. 819/822 (IRPJ); 825/826 (PIS), 830/832 (CSLL), e 838/840 (IRRF).

O Colegiado, em consequência de haver considerado improcedente, em parte, o lançamento tributário, do que resultou exoneração de crédito tributário em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, submete referida decisão ao reexame necessário, com fundamento no artigo 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, com alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 1993.

As irregularidades apuradas, descritas na peça básica, dizem respeito a glosa de despesas suportadas com prestação de serviços, por falta de apresentação de documentação comprobatória; falta de adição ao lucro real de parcela da correção monetária complementar, diferença IPC x BTNF; e glosa de prejuízos fiscais por indevidamente compensados.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 848/880, oportunidade na qual a contribuinte fez juntar os documentos de fls. 881 a 1.144.

Submetidos os autos à apreciação da Egrégia Segunda Turma da DRJ em Brasília, foi proferida decisão consubstanciada no Acórdão de nº 9.494, de 2004 (fls. 2.654/2.666), cuja ementa tem esta redação:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1994, 1995, 1996

Ementa: DESPESAS SEM COMPROVAÇÃO. Deve ser exonerada a autuação com base em falta de comprovação de custos ou despesas quando o sujeito passivo logra demonstra-los na fase impugnatória.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. Deve ser exonerada a autuação com base em inobservância do regime de competência quando, no caso, não houve falta ou postergação de imposto devido.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. Aplicam-se aos lançamentos reflexos o decidido em relação ao processo principal.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificada dessa decisão em 17 de maio de 2004 (AR de fls. 2.678vº), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho, protocolizado no dia 15 de junho seguinte, sustentando em síntese:

- a) que não foi possível identificar de quais infrações resultaram os créditos tributários cuja exigência restou mantida, nos valores de R\$ 3.044,42 e R\$ 152,22;
- b) o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte é tipicamente da modalidade identificada como por homologação, vez que sua exigibilidade independe de prévio lançamento, do que resulta que o prazo para o fisco constituir o crédito correspondente extingue-se em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador;
- c) a peça básica tem por fundamento a regra jurídica inserta no artigo 44 da Lei nº 8.541, de 1992, com as alterações introduzidas pelas leis nº 8.981 e nº 9.064, ambas de 1995, donde se conclui que o fato gerador do imposto de renda ocorre no dia em que se verificou a omissão ou a redução do lucro líquido;
- d) no caso sob análise, face à adoção do período de apuração mensal, o direito de constituir o crédito tributário, correspondente ao período de janeiro a novembro de 1994, decaiu a partir dos meses de fevereiro a dezembro de 1999, respectivamente;
- e) o relator do voto condutor do Aresto recorrido entendeu tratar-se de incidência do Imposto de Renda na Fonte, não com conotação de penalidade, considerando, pois, inaplicável a retroatividade benigna, mas sim da hipótese de presunção de distribuição de lucros, do que resulta a não interferência, no objeto da lide, o fato de haver ocorrido a posterior revogação do dispositivo legal invocado;
- f) a disciplina imposta pela Lei nº 9.249, de 1995 (art. 24), submetendo receita eventualmente omitida ao mesmo regime de tributação das demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, conduz à conclusão de que inexistem critérios para o cálculo do tributo, vez que as regras jurídicas contidas nos artigos revogados tinham a clara natureza de penalidade, conforme firme jurisprudência deste Conselho;
- g) ainda que vigorante tal norma jurídica, seria ela inaplicável ao caso concreto, pois se trata de arbitrária glosa de pagamentos efetuados a empresas comprovadamente prestadoras de serviços, fa-

Processo nº. :13808.000075/00-20
Acórdão nº. :101-94.767

to que desautoriza a conclusão no sentido de que teria havido transferência de recursos paga as pessoas físicas dos sócios;

- h) no tocante à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo certo que a base de cálculo resulta da glosa das despesas apropriadas pela recorrente, é inconteste que tal exigência se traduz manifestamente ilegal, vez que inexistente previsão a amparar tal exigência;
- i) de fato, nos termos do artigo 2º, parágrafo 2º, "c", da Lei nº 7.689, de 1988, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem por base o resultado do período, apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes determinados pela legislação de regência, nos quais não está incluída a adição de valores resultantes da glosa de despesas ou quaisquer encargos tidos como indedutíveis, efetivamente incorridos, pagos e comprovados;
- j) a errônea pretensão do fisco se traduz na utilização de base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, para sobre ela fazer incidir a Contribuição Social, o que configura instituição de nova base de cálculo para tal exação;
- k) o entendimento no sentido de que não cabe à fiscalização assumir a condição de legislador, prevalece na jurisprudência deste Conselho, como pode ser comprovado, exemplificadamente, com a decisão contida no Acórdão nº 101-92.841, de 1999, do que resulta ser descabida a exigência, no particular.

Garantindo a instância a recorrente apresentou a documentação de fls. 2.702 a 2.719, promovendo o conseqüente arrolamento de bens.

É O RELATÓRIO.

V O T O (VENCIDO)

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

Ambos os recursos preenchem as condições de admissibilidade, dado que foram apresentados em obediência às normas de regência. Deles, portanto, tomo conhecimento.

Estão sob apreciação os recursos *ex officio*, este apresentado pela Colenda Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, e o voluntário, formulado pela empresa autuada.

A submissão à apreciação deste Colegiado, para reexame necessário, da decisão de primeiro grau, decorreu do fato de haver o Colegiado considerado improcedente, em parte, o lançamento tributário, do que resultou exoneração de crédito tributário em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, em razão do disposto no artigo 34 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993.

Entendo que ao recurso oficial deve ser negado provimento, tendo em vista que, no caso, a questão é de natureza eminentemente fática, traduzida na glosa dos gastos apropriados como despesas operacionais, cabendo reconhecer que os elementos probantes foram produzidos, apresentados e convenientemente analisados na instância "a quo".

Em relação à acusação de falta de realização do lucro inflacionário, em face de haver a pessoa jurídica autuada compensado tal lucro com prejuízos acumulados, advindos de períodos anteriores, a autoridade lançadora assim descreveu às fls. 800/801:

"À fl. 26 a Parte B do LALUR Nº 02 (...) o contribuinte apresentava um saldo credor do "RESULTADO CORR. MONETÁRIA – LEI 8.200/91", (...) em 31/12/92.

No mesmo dia, procedeu a três lançamentos a título de "COMPENSAÇÃO" com prejuízos fiscais relativos aos Períodos-Base de 1989, 1990 e 1991 (...), reduzindo a zero o saldo dessa conta, em função dessas "COMPENSAÇÕES".

Ocorre que a Lei 8200/91 e o Decreto 332/91 que instituiu e regulamentou a correção monetária pelo IPC, não prevêm a utilização do "SALDO CREDOR DO RESULTADO DA DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF" da maneira como foi feita.

.....
O texto da lei é claro e taxativo:

1º) "A parcela da correção monetária ... que corresponder ..." deve ser ÚNICA: ou devedora ou credora.

2º) "II – será computada ..., quando tratar-se de saldo credor", isto é, determina um único tratamento FISCAL para o saldo credor da diferença de correção monetária IPC/BTNF, não cabendo outra forma de utilização ou destinação desse saldo credor.

.....
Dessa forma, tornam-se sem efeito as mencionadas "COMPENSAÇÕES" por não encontrarem amparo legal, restabelecendo-se o saldo do "RESULTADO CORR. MONETÁRIA – LEI 8.200/91", (...) em 31/12/92, e procedendo-se ao cálculo das parcelas consideradas realizadas, de acordo com os critérios de realização do lucro inflacionário, conforme anexo à fl. 751, que serão adicionados na apuração do Lucro Real dos Anos Calendário de JAN/94 a 1996."

Como registrado no voto condutor do Aresto submetido ao reexame necessário, incorreu no caso qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, vez que a partir do ano calendário de 1993, por força do disposto no artigo 4º, § 1º da Lei nº 8.200, de 1991, a compensação estava expressamente autorizada, e os saldos dos prejuízos ainda poderiam se objeto de compensação.

Nego provimento ao recurso de ofício.

A recorrente sustenta não ter sido possível identificar de quais infrações resultaram os créditos tributários cuja exigência restou mantida, nos valores de R\$ 3.044,42 e R\$ 152,22.

Às fls. 2.664 o Ilustre Relator do Aresto atacado fez demonstrativo dos resultados apurados para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, e para o ano de 1995 chegou à base de cálculo no importe de R\$ 20.296, 16, que uma vez aplicada a alíquota de 15% (quinze por cento), chega-se ao valor do tributo devido de R\$ 3.044,42.

Ora, à mesma base de cálculo, se aplicada a alíquota de 0,75% (setenta e cinco décimos por cento), facilmente é alcançado o valor mantido a título de contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

Levanta a autuada, desde a fase impugnativa, a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, o crédito tributário corres-

Processo nº. :13808.000075/00-20
Acórdão nº. :101-94.767

pondente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e ao Imposto de Renda na Fonte, todos do ano de 1.994.

O nobre relator do voto condutor do Aresto recorrido enfrentou a questão dividindo-a em duas vertentes:

- i) quanto ao IRPJ, sustentou que em razão da Lei nº 8.541, de 1992, ao instituir a apuração mensal do tributo, haver facultado às empresas o pagamento com base na estimativa mensal, resulta claro que não poderia o Fisco promover o lançamento do tributo antes da data fixada para a entrega da declaração de rendimentos;
- ii) no tocante do IRRF, mesmo admitindo que a infração poderia ter sido detectada no próprio ano de 1994, entendeu a Turma julgadora de primeiro grau que pelo fato de só poder ser exigida de ofício, o lançamento deveria acontecer após 1.994, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 1995.

Tendo presente, pois, o comando jurídico inserto no artigo 173, I, do CTN, não haveria como se falar em decadência.

A propósito da modalidade de lançamento ao qual se amolda o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, tivemos a oportunidade, através do Acórdão nº 101-94.028, de assim nos manifestarmos:

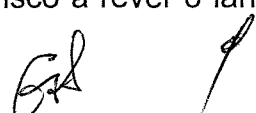
EMENTA:

"I.R.P.J. – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. – O Imposto de Renda e a CSLL se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN).

PRELIMINAR QUE SE ACOLHE."

FUNDAMENTOS CONTIDOS NO VOTO:

O Código Tributário Nacional, segundo mandamento contido no parágrafo único do artigo 149, somente autoriza o Fisco a rever o lan-



çamento anteriormente efetuado, quando ainda não extinto o seu direito. Vale dizer, uma vez decorrido o prazo decadencial, ou, em outras palavras, extinto o direito de lançar, sequer pode ter início o processo de revisão.

Por outro lado, o artigo 898 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, cuja matriz legal é o artigo 29 da Lei nº 2.862, de 1956, estabelece:

“Art. 898. “*Omissis*”.....

§ 2º. A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos dos contribuintes, para fins deste artigo, decai no prazo de cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo.”

No voto proferido por ocasião do julgamento do Recurso nº 127.730, em Sessão desta data, do que resultou o Acórdão nº 101-93.642, tivemos a oportunidade de consignar “*verbis*”:

“*Data venia*” do consignado pela Digna autoridade julgadora *a quo*, entendemos que a interpretação dada às disposições legais que estabelecem as modalidades de lançamento (arts. 147 a 150, do CTN), se apresenta, no mínimo, equivocada.

Com efeito, o CTN fixa três modalidades de lançamento a que os tributos e contribuições estarão sujeitos, cabendo à Lei ordinária, instituidora da exação, disciplinar a que modalidade determinado imposto, por exemplo, se submete.

Portanto, temos que a formalização do crédito tributário deve ocorrer através de Ato Administrativo de Lançamento:

- i) que tenha por base declaração prestada pelo sujeito passivo ou por terceiro, contendo informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (DECLARAÇÃO);
- ii) que a própria Lei instituidora da exação determina que a iniciativa parta da autoridade administrativa (DE OFÍCIO); e
- iii) cuja legislação atribua o pagamento do tributo ou contribuição, sem o prévio exame da autoridade administrativa (HOMOLOGAÇÃO).

O artigo 149 do CTN encerra, na essência, dois comando: a) um que contempla a prática do Ato Administrativo de Lançamento, nos termos da Lei que instituiu a exação(exemplificadamente, IPTU, IPVA etc.) e b) outro que outorga à autoridade administrativa o dever-poder de rever o lançamento tributário, qualquer que seja a modalidade a que o imposto ou contribuição, em princípio, esteja submetido.

Assim, no caso do IRPJ, ainda que se entenda esteja o mesmo submetido à modalidade de lançamento por declaração, ou mesmo por homo-

logação, uma vez presentes os pressupostos contidos nos incisos II a IX, do artigo 149, do CTN, cabe à autoridade administrativa, de ofício, rever ou mesmo promover o lançamento tributário.

Relevante, no caso, a regra jurídica inserta no parágrafo único do artigo 149, do CTN, "*verbis*":

"Parágrafo único. A revisão do lançamento só poderá ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

Fácil é concluir, portanto, que em se tratando de revisão de lançamento anteriormente efetuado, a autoridade administrativa deve:

- i) primeiro, verificar qual a modalidade de lançamento o imposto ou contribuição está submetido;
- ii) aplicar, conforme o caso, os mandamentos jurídicos de que cuidam os artigos 173 e 150, § 4º, do CTN;
- iii) observar, sempre, a norma legal do § 4º do art. 149, retro transcrito, para poder rever, só então, o lançamento tributário anteriormente efetuado.

Este Colegiado tem entendido que, após a vigência da Lei n.º 8.383, de 31 de dezembro de 1991, não há como questionar a natureza por homologação do lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, conforme já reiteradamente decidido, inclusive em recentes julgados desta própria, como se verifica, entre outros do Acórdão n.º 101-92.545, de 23 de fevereiro de 1999, cuja ementa está escrito:

"IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANC. DA SEGURIDADE SOCIAL

.....
DECADÊNCIA – Estabelecendo a lei o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só, não configura lançamento – ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticado pela autoridade administrativa, o prazo para que a Fazenda Nacional formalize a exigência do imposto de renda das pessoas jurídicas é aquele fixado no parágrafo quarto do artigo 150 do Código Tributário Nacional que, igualmente, devem ser aplicado aos chamados procedimentos decorrentes".

Mais recentemente, em processo administrativo fiscal no qual fui Relator, esta mesma Câmara, acolheu - à unanimidade - a preliminar de decadência, como se verifica do Acórdão n.º 101-93.146, de 15 de agosto de 2000, cuja ementa tem a seguinte redação:

“DECADÊNCIA – I.R.P.J. – EXERCÍCIO DE 1993 – O imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data de vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN)”.

Tratando desta matéria, em fundamentado voto, consignou o ex-Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, na fundamentação do Acórdão n.º 107-2.787:

“(…) O lançamento, como é cediço, é o procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário. Sua definição está contida no art. 142 do CTN, nos seguintes termos:

“Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”

São três as modalidades de lançamento, previstas no CTN, a saber:

- a) o lançamento por declaração (art. 147);
- b) o lançamento de ofício (art. 149);
- c) o lançamento por homologação (art. 150).

A característica de cada uma dessas modalidades de lançamento está no grau de participação do sujeito passivo na prestação de informações à autoridade administrativa para que esta possa constituir o crédito tributário.

O lançamento por declaração é aquele “efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

Em outras palavras, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo informa à autoridade administrativa, através de um documento, todos os dados e informações necessárias para que aquela autoridade possa, nos termos do art. 142 do CTN, retro transcrito, determinar o montante do tributo devido, com a conseqüente notificação de lançamento ao sujeito passivo, na qual constará o valor devido, bem como o prazo limite para a sua quitação. Em resumo, ocorrido o fato gerador do tributo – situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária -, o sujeito passivo presta à autoridade administrativa as informações relativas a este fato, de modo que possa constituir o crédito tributário.

O lançamento de ofício é aquele efetuado nas hipóteses descritas no art. 149 do CTN, podendo, ser definido, em linhas gerais, como aquele em que a iniciativa compete à autoridade administrativa, seja em razão de determinação legal, tendo em vista a natureza do tributo, como também nos casos de omissão do sujeito passivo em relação à determinada matéria. Observe-se que essa modalidade de lançamento substitui as demais, nos casos previstos em lei.

Já o lançamento por homologação prevista no art. 150 do CTN ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Referido dispositivo tem a seguinte redação:

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

.....
§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Aos tributos submetidos a esta modalidade de lançamento, a lei ordinária atribui ao sujeito passivo a obrigação (dever) de efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Ou seja, ocorrido o fato gerador, que, como já dissemos, é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, cabe ao sujeito passivo determinar, nos termos da lei de regência, a matéria tributável, o montante devido, quando for o caso, bem como proceder ao seu pagamento nos prazos fixados em lei.

Observe-se que, não há, até este momento, qualquer interferência da autoridade administrativa, para efeito de exigir o pagamento do tributo devido.



Estou convencido de que esta modalidade de lançamento é que vem sendo aplicado à maioria dos tributos previsto no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

(...) Como se sabe, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, representa, em linhas gerais, pelo acréscimo patrimonial verificado em dois momentos distintos. Em assim sendo, cada aquisição de renda – fato gerador do tributo, nos termos do art. 43 do CTN – dá nascimento ao vínculo obrigacional tributário. A ocorrência desses fatos geradores é que permite exigir o imposto no decorrer do chamado período-base

(...) Parece-me clara, portanto, que a obrigatoriedade de o contribuinte antecipar o pagamento (...), nos moldes previstos na legislação atual, dada a ocorrência da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sem que haja qualquer exame prévio do fisco, seja na determinação da base de cálculo, seja na fixação do *quantum* devido, implica em atribuir ao imposto de renda pessoa jurídica a qualidade de tributo sujeito ao lançamento por homologação, nos estritos termos do art. 150 do CTN”.

No mesmo sentido, quando da apreciação de compensação indevida de prejuízos, IRPJ – 1992, assentou esta Câmara na ementa do Acórdão n.º 101-92.642, de 14 de abril de 1999:

“DECADÊNCIA – Tratando-se de lançamento por homologação (art. 150 do CTN, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento de prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.”

No Acórdão n.º 01-0.174, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mencionado nesse voto, assim se manifestou o Relator à época Presidente da CSRF, Conselheiro Amador Outereiro Fernández:

“(...) data vênua dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento. Evidentemente que, se ainda dentro do prazo de lei, a autoridade administrativa verificar que o proceder (atos praticados) ou atividade desempenhada pelo sujeito passivo não está de acordo com o que dispõe a lei não só negará homologação, como ainda efetuará o lançamento de ofício (no caso substitutivo do por homologação), nos termos do art. 149, V, do C.T.N.

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade do administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo ad quem cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada fictamente,

pelo decurso do prazo extinto (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN)."

Ainda, no mesmo sentido, isto é, que a regra contida no parágrafo 4º do art. 150 do CTN se aplica a todos os tributos cuja sistemática de lançamento se amolde à definição contida no *caput* do mesmo artigo, sem se cogitar de existência de pagamento conclui a Colenda 4ª Câmara deste Conselho, em votação unânime, ao prolatar o Acórdão n.º 104-16.695, de 10/11/98, consignando na ementa:

"IRF – TRIBUTOS – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – FATO GERADOR – DECADÊNCIA – Nos tributos que comportam lançamento por homologação, a Fazenda Nacional decai do direito de constituir o crédito tributário quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento "*ex-officio*" formalizado após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado."

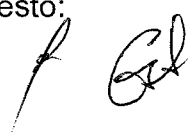
Todavia, havendo resistência à tese do lançamento por homologação para as pessoas jurídicas, nos casos em que nenhum tributo tenha sido recolhido, ainda assim, no presente caso, a decadência estaria concretizada, pois, segundo o ordenamento jurídico vigente à data dos fatos em controvérsia, haveria de incidir a regra estabelecida pelo art. 173, I, do CTN, e reproduzida no inciso I do art. 711 do RIR/90, ainda mantida no inciso I do art. 898 do RIR/99, qual seja a de que o prazo decadencial extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como a exigência fiscal poderia ser formalizada em fevereiro, março, novembro e dezembro de 1994, pois as eventuais irregularidades, conforme amplamente detalhado no "Termo de Constatação", teriam ocorrido nessas datas, o primeiro dia do exercício seguinte seria 01/01/95, acrescentado-se a essa data 5 (cinco) anos chegaríamos a 01/01/2000, ou seja, cinco anos após a data em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como, todavia, o procedimento fiscal foi finalizado (o lançamento) com o Auto de Infração em 26/05/2000, quando isso ocorreu já haviam decorrido mais de cinco anos e o direito da Fazenda Nacional já havia perimido.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para tornar insubsistente o crédito, em face da ocorrência da decadência."

Ainda recentemente a Insigne Conselheira Sandra Maria Faroni, ao julgar o recurso nº 134.368, fez consignar na menta do correspondente Aresto:



"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: **1996**

DECADÊNCIA. IRPJ.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não havendo acusação de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública de a União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador.

CONTRIBUIÇÕES. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo previsto para a constituição de créditos relativos às contribuições administradas pela SRF é de cinco anos.

Recurso provido"

Relevantes e oportunos são os ensinamentos ministrados pela Nobre Conselho, no Acórdão nº 101-94.683, de 15 de setembro de 2004, cuja ementa está acima transcrita, aos quais esta Câmara não só acompanhou como aplaudiu, ao tempo em que depositou apoio à sua manifestação:

"A empresa suscitou preliminar (de mérito) de decadência. Turma julgadora rejeitou-a ao argumento de que a decadência se rege pelo art. 173 do CTN, que a entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-calendário de 1996 deu-se 29/04/1997 (fls. 40), que o ato de entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica enquadra-se na situação prevista no parágrafo único do citado artigo 173 do CTN, que a contagem do prazo quinquenal iniciou-se nessa data, que a decadência ocorreria em 29 de abril de 2002.

Discordo do entendimento do ilustre Relator. No caso, está-se a tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não por declaração. Qualquer que seja a modalidade de lançamento prevista na legislação específica de um determinado tributo – por declaração ou por homologação – constatado erro no crédito apurado, a administração exigirá a diferença mediante lançamento de ofício. Mas nada permite concluir, como fez o ilustre Relator, que a decadência do direito de a Fazenda Pública efetivar o lançamento de ofício se rege sempre pelo art. 173 do CTN.

O lançamento de ofício, para exigir crédito tributário decorrente de erros cometidos no lançamento original (qualquer que seja a modalidade prevista na legislação do tributo) ou para aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação legal, só pode ser feito enquanto não transcorrido o prazo de decadência, que é de cinco anos. Porém o termo inicial para contagem desse prazo varia, conforme se trate de tributo sujeito a lançamento por declaração ou a lançamento por homologação.

Estabelece o Código Tributário Nacional:

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

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

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao 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 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;

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.

Portanto, o CTN prevê três modalidades de lançamento : por declaração (art. 147), por homologação (art. 150) e de ofício (art. 149). Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original, (inciso I do art. 149, caso do IPTU, por exemplo) , é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de tributo nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação), e portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade, ou praticado exclusivamente para aplicar penalidade (art. 149, inc. VI).

A legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo:

- a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue do lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art.147); ou
- b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra **a** (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde

que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, p. único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: (1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos caso de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo (art. 173, inc. I); ou (2) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, parágrafo único).

No caso da letra **b** (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade, ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte, ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento. Essa regra é excepcionada na ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesses casos, segundo a melhor doutrina, o prazo decadencial passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, em razão do comando emanado do § 4º, *in fine*, do art. 150. É que, inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo ou simulação, deve ser adotada a regra geral, esta contida no art. 173, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica.

Nessa ordem de idéias, a contagem do prazo de decadência para o lançamento de ofício não se rege *sempre* pelo art. 173 do CTN, mas sim, depende da modalidade de lançamento prevista na legislação específica do tributo. Para os tributos cuja legislação preveja como sistemática de lançamento o "por homologação", o *dies a quo* para a contagem do prazo de cinco anos será : (1) o da ocorrência do fato gerador, como regra geral; (2) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado, para os casos de dolo, fraude ou simulação."

Ora, no caso sob exame, parte dos fatos tiveram como consequência a incidência do imposto sobre a renda, e por decorrência a da contribuição para o PIS e do Imposto de Renda Retido na Fonte, ocorreram durante o ano calendário de 1994, enquanto que o lançamento se concretizou em data de 24 de dezembro de 1999.

No mérito, por se tratar de glosa de gastos apropriados como despesas, cuja efetiva prestação dos serviços restou comprovada, tendo a recorrente deixado de produzir a prova tão somente dos pagamentos de tais gastos, tenho-os por incorridos, o que autoriza sua dedutibilidade.

Processo nº. :13808.000075/00-20
Acórdão nº. :101-94.767

Da mesma forma, para efeito de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a glosa de despesas por incomprovado o pagamento não interfere na sua base de cálculo. Com efeito, conforme já manifestado no voto condutor do Acórdão nº 101-91.732, de 06 de janeiro de 1998, as regras jurídicas que regem a determinação da base de cálculo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são inconfundíveis, quando comparadas com aquelas que contemplam a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, sendo certo que cada uma dessas normas legais introduzem regramentos próprios, proclamando base de cálculo e alíquota distintas para cada uma das exações.

É inegável que a errônea pretensão do Fisco se traduz na utilização da base de cálculo do IRPJ, para sobre ela fazer incidir a CSLL, restando configurada a instituição de nova base, não prevista no ordenamento jurídico, para incidência da exação.

Em face do exposto, acolho a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, declarando cancelado, de consequência, o crédito tributário exigido e mantido pela decisão recorrida, correspondente ao período de janeiro a novembro de 1994

No mérito, dou provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Nego, ainda, provimento ao recurso de ofício.

Brasília - DF, 11 de novembro de 2004

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

Processo nº : 13808.000075/00-20

Recurso nº : 141.748

Acórdão nº : 101-94.767

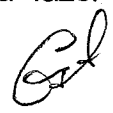
VOTO VENCEDOR

SANDRA MARIA FARONI, Relatora designada.

Examina-se o mérito do recurso, quanto aos períodos não alcançados pela decadência.

As razões de recurso declinadas pelo Recorrente não relacionadas com a decadência, conforme sintetizado pelo ilustre Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, foram as seguintes:

- a) que não foi possível identificar de quais infrações resultaram os créditos tributários cuja exigência restou mantida, nos valores de R\$ 3.044,42 e R\$ 152,22;
- b) o relator do voto condutor do Aresto recorrido entendeu tratar-se de incidência do Imposto de Renda na Fonte, não com conotação de penalidade, considerando, pois, inaplicável a retroatividade benigna, mas sim da hipótese de presunção de distribuição de lucros, do que resulta a não interferência, no objeto da lide, o fato de haver ocorrido a posterior revogação do dispositivo legal invocado;
- c) a disciplina imposta pela Lei nº 9.249, de 1995 (art. 24), submetendo receita eventualmente omitida ao mesmo regime de tributação das demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, conduz à conclusão de que inexistem critérios para o cálculo do tributo, vez que as regras jurídicas contidas nos artigos revogados tinham a clara natureza de penalidade, conforme firme jurisprudência deste Conselho;
- d) ainda que vigorante tal norma jurídica, seria ela inaplicável ao caso concreto, pois se trata de arbitrária glosa de pagamentos efetuados a empresas comprovadamente prestadoras de serviços, fato que desautoriza a conclusão no sentido de que teria havido transferência de recursos paga as pessoas físicas dos sócios;
- e) no tocante à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo certo que a base de cálculo resulta da glosa das despesas apropriadas pela recorrente, é inconteste que tal exigência se traduz manifestamente ilegal, vez que inexistente previsão a amparar tal exigência;
- f) de fato, nos termos do artigo 2º, parágrafo 2º, "c", da Lei nº 7.689, de 1988, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem por base o resultado do período, apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes determinados pela legislação de regência, nos quais não está incluída a adição de valores resultantes da glosa de despesas ou quaisquer encargos tidos como indedutíveis, efetivamente incorridos, pagos e comprovados;
- g) a errônea pretensão do fisco se traduz na utilização de base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, para sobre ela fazer incidir a



Processo nº : 13808.000075/00-20
Recurso nº : 141.748
Acórdão nº : 101-94.767

Contribuição Social, o que configura instituição de nova base de cálculo para tal exação;

Os créditos tributários de IRPJ e PIS, de R\$3.044,42 e R\$152,22, como registrado no voto do Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, resultam da aplicação das respectivas alíquotas sobre a base de cálculo demonstrada no voto condutor do Acórdão proferido pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília, às fls. 2664.

Quanto à revogação das normas de tributação sobre receitas omitidas, não há como aplicá-la retroativamente, eis que não se trata de norma relativa a penalidade, hipótese em que, de acordo com o Código Tributário Nacional, seria aplicável a retroação benigna.

A glosa das despesas não foi arbitrária, como quer a Recorrente, tendo a Turma Julgadora afastado a glosa de todas as despesas para as quais o contribuinte trouxe a prova.

Quanto à Contribuição Social, sua base de cálculo parte do resultado do exercício apurado de acordo com os princípios da legislação comercial. Dessa forma, receitas omitidas na escrituração devem ser incluídas na base de cálculo, bem como saídas de recursos (pagamentos) que não representem, efetivamente, despesas do exercício e que tenham sido escrituradas como tal (pagamento de bens ativáveis, por exemplo), bem como despesas contabilizadas e cuja efetividade não restou comprovada. Na realidade, só não são incluídos os valores cuja escrituração deva ser, obrigatoriamente, no LALUR, ou seja aqueles que, **por sua natureza exclusivamente fiscal**, não reúnem os requisitos para serem registrados na escrituração comercial.

Isto posto, deve ser negado provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 11 de novembro de 2004


SANDRA MARIA FARONI

