MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	: 13808.000617/2002-51
Recurso nº	: 140.762 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Matéria	: IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1997
Recorrentes	: 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I e SYBLA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.
Sessão de	: 22 de fevereiro de 2006
Acórdão nº	: 103-22.282

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 5ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO/SP I e SYBLA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex* officio e, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, vencido o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu, 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: 24 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, FLÁVIO FRANCO CORRÊA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.

Recurso nº : 140.762 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Recorrentes : 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I e SYBLA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de duplo recurso, *ex officio* e voluntário, do Acórdão nº 2.778/2003 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/I-SP, relativos ao julgamento da exigência de crédito tributário contra SYBILA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

Os fundamentos da autuação e da impugnação se encontram assim descritos no relatório da decisão recorrida:

"Em face do procedimento de revisão da DIRPJ 1996/1997 –Malha Fazenda, a empresa em referência foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor de R$2.767.713,33, sendo R$913.738,44 a título de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, R$7.449,78 a título de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, R$23.887,15, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, e o restante a título de multas de ofício e de juros de mora.

2. De acordo com o Termo de Constatação lavrado pela autoridade autuante às fls. 373 a 376, o contribuinte fiscalizado reduziu indevidamente a base de cálculo do IRPJ, relativo ao ano-calendário de 1996, bem assim demais tributos reflexos, cometendo as seguintes irregularidades:

2.1 Compensou integralmente, no mês de abril, o lucro real apurado com prejuízos fiscais acumulados, sem respeitar o limite legal de 30%, determinado pelo art. 42 da Lei n.º 8.981/1995, artigos 12 e 15, da Lei n.º 9.065/1995, e art. 250, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

2.2 Procedeu, nos meses de janeiro a março e de maio a dezembro, à realização do saldo de lucro inflacionário acumulado em montante inferior ao mínimo obrigatório de 10%.

2.3 Omitiu receita financeira auferida com rendimentos advindos de aplicações financeiras em renda fixa, fundo de investimentos e juros sobre o capital próprio, nos meses de fevereiro, março, maio a julho, setembro, outubro e dezembro.

3. Ainda segundo descreve a autoridade autuante, foi necessário corrigir no sistema interno da Secretaria da Receita Federal (SAPLI) a realização efetuada pelo contribuinte, nos períodos de apuração de 1993 a 1996, de valores referentes à diferença IPC/BTNF relativa ao saldo de lucro inflacionário acumulado de 1989, visto que informados incorretamente, nas respectivas declarações de rendimentos, na linha destinada à informação de "outras adições", quando deveriam ter sido informadas na linha de "lucro inflacionário realizado".

4. Outrossim, foi verificado pela fiscalização que o contribuinte procedeu à compensação de prejuízos fiscais em porcentual superior a 30% do lucro real albergada em liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança n.º 96.0024972-5, impetrado na 20ª Vara da Justiça Federal de São Paulo.

5. Em conseqüência, foram lavrados, em 02/04/2002, o termo de encerramento de ação fiscal, à fl. 402 (Vol. II), e os autos de infração de fls. 406 a 436 (Vol. II), com fulcro nos artigos 5º, 15, 16 e 17, do Decreto n.º 70.235/1972, com nova redação dada pela Lei n.º 8.748/1993, todos concernentes a fatos geradores relativos ao ano-calendário de 1996 e, respectivamente, lastreados na seguinte base legal:

5.1 Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ): com fulcro nos artigos 193, 194 e 197, *caput* e parágrafo único, todos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1994), aprovado pelo Decreto n.º 1.041/1994, bem assim art. 24 da Lei n.º 9.249/1995, no que concerne à omissão de receitas operacionais; artigos 193, 196, inciso III, e 197, parágrafo único, todos do RIR/1994, bem assim art. 15, *caput* e parágrafo único, da Lei n.º 9.065/1995, no que pertine à compensação de prejuízo fiscal acima do limite legal de 30%; artigos 195, inciso I, e 418, do RIR/1994, bem assim art. 8º da Lei n.º n.º 9.065/1995, e ainda artigos 6º e 7º, da Lei n.º 9.249/1995, relativamente à realização de lucro inflacionário acumulado abaixo da realização mínima obrigatória; além de multa lançada de ofício, conforme o art. 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/1991, e art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996 c/c o art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 5.172/1966; e juros de mora conforme o disposto no art. 61, § 3º, da Lei n.º 9.430/1996.

5.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) : com fulcro no art. 2º, *caput* e §§, da Lei n.º 7.669/1988, art. 19 da Lei n.º 9.249/1995, além de multa lançada de ofício com base no art. 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/1991, art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996, e art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 5.172/1966; e juros de mora conforme o disposto no art. 61, § 3º, da Lei n.º 9.430/1996.

5.3 Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/REPIQUE): com fulcro no art. 3º, § 2º, da Lei Complementar n.º 07/1970, Título 5, capítulo 1, seção 6, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF n.º 142/1982; além de multa lançada de ofício com base no art. 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/1991, art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996, e art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 5.172/1966; e juros de mora conforme o disposto no art. 61, § 3º, da Lei n.º 9.430/1996

6. Irresignado, o contribuinte apresentou, em 02/05/2002, por seus procuradores legalmente habilitados (fls. 437 a 440 – Vol. II), a impugnação de fls. 406 a 436 (Vol. II), juntou os documentos de fls. 439 a 499 (Vol. II), bem assim fls. 502 a 749 (Vol. III), e fls. 752 a 810 (Vol. IV), e alegou, preliminarmente em síntese:

6.1 que a presente impugnação versa tão-somente sobre a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário, bem assim sobre a não-incidência de multa e juros de mora sobre o crédito pretensamente exigido e, portanto, não se confunde com a matéria discutida na esfera judicial, não havendo que se falar em renúncia no âmbito administrativo.

6.2 que, havendo o lançamento se efetivado em 02/04/2002, e a medida judicial tendo sido proposta em 27/08/1996, resta clara a impossibilidade lógico-temporal de a discussão das questões ora debatidas ser similar ao que se discute na aludida medida judicial, e, portanto, é de rigor o conhecimento da presente impugnação.

6.3 que, à luz do que ensinam Nilton Latorraca, Silvério das Neves e Paulo E. Vincenconti, acerca da legislação pertinente ao lucro inflacionário, resta evidente que a matéria em discussão não cogita simplesmente da não realização do saldo lucro inflacionário a partir do ano-calendário de 1993, mas sim da atualização incorreta deste saldo na passagem do ano de 1990 para 1991.

6.4 que, desta feita, a diferença apurada na atualização dos valores supramencionados deveria ter sido verificada quando da entrega da declaração do imposto de renda de 1992, relativa ao ano-calendário de 1991, cujo prazo de cinco anos para a homologação findou em 1997, de modo que operou-se a decadência sobre o direito de a Fazenda Pública lançar o tributo em questão.

6.5 que, ainda que se aplicasse o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional, a decadência já teria ocorrido em janeiro de 1998, na medida em que a declaração do imposto de renda foi entregue em abril de 1992 e o prazo para a contagem iniciar-se-ia em janeiro de 1993.

6.6 que, inobstante a argumentação expendida relativamente ao lucro inflacionário, melhor sorte não restaria ao fisco quanto à decadência do direito de lançar os tributos ora exigidos, todos fulcrados em alegadas ocorrências do período de janeiro a dezembro de 1996.

6.7 que, tratando-se o IRPJ de tributo sujeito ao lançamento por homologação, deve ser observado o disposto pelo § 4° do art. 150 do CTN, do qual se depreende que o lançamento, referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 1996, foi tacitamente homologado no período de janeiro a dezembro de 2001, com a conseqüente extinção do crédito tributário, relativamente ao precitado período.

6.8 que, em suma, a partir das mencionadas datas, não existe mais possibilidade de revisão do lançamento daqueles créditos, pois, havendo a homologação tácita, todos os dados e cálculos realizados pelo impugnante quanto ao ano-calendário de 1996 foram aceitos pela Fazenda Pública.

6.9 que não se trata de prazo para a cobrança de imposto, mas para a homologação dos cálculos do contribuinte, o qual findou em 2000 (sic), não podendo ser mais recuperado, em face da homologação tácita.

6.10 que, assim sendo, é indisputável que o suposto lançamento, consistente no auto de infração lavrado em abril de 2002, é totalmente extemporâneo, não podendo produzir quaisquer efeitos, razão pela qual deve ser decretada a sua decadência, com sua conseqüente anulação e cancelamento das exigências tributárias relativas à suposta omissão de receitas, à compensação de prejuízo fiscal em montante superior ao limite de 30% do lucro real, bem assim relativamente às adições não computadas no lucro real.

6.11 que, inobstante tudo isso, seria obrigação da autoridade fiscal realizar a perfeita apuração do lucro real, base de cálculo do imposto ora questionado, procedendo as

devidas deduções dos prejuízos acumulados, que se encontram consignados no LALUR de 1989 a 1997.

6.12 que, referida autoridade não despendeu uma linha sequer para demonstrar a verdadeira base de cálculo do imposto em questão, o que seria imperioso em face do que determina o art. 142 do CTN.

6.13 que, ao deixar de calcular corretamente o montante do tributo devido, afigura-se sintomática a ausência de motivação do ato administrativo do lançamento, sendo de rigor a decretação de sua nulidade, visto que o feito está eivado de vício formal.

6.14 que, nesse mesmo diapasão, reproduz o magistério de Celso Antonio Bandeira de Mello, bem assim ementas de acórdãos exarados pelo E. Conselho de Contribuintes e pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de firmar a premissa de que a motivação não se restringe apenas à indicação do dispositivo legal, mas evidencia-se com a explicitação dos fundamentos jurídicos, o que não se observa no feito ora hostilizado, notadamente no que se refere à correta apuração do valor devido, fazendo-se mister a decretação de sua nulidade, inclusive relativamente ao reflexo produzido sobre o cálculo da contribuição social sobre o lucro.

7. No mérito, aduziu, ainda, o impugnante:

7.1 que, estando sob exame, na Justiça Federal, a questão concernente à compensação de prejuízos fiscais em montante superior ao limite de 30% do lucro real apurado, encontra-se devidamente suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não havendo que se falar em incidência de multa e de juros de mora.

7.2 que a inaplicabilidade da multa de ofício decorre do que determina o art. 63, *caput* e § 2°, da Lei n.° 9.430/1996, porquanto, inexistindo infração à legislação tributária é incabível a aludida multa, de vez que o recolhimento do imposto foi efetuado nos termos da decisão judicial que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, em atenção ao disposto no art. 151 do CTN.

7.3 que, corroborando o entendimento de que a multa deve ser afastada em caso de suspensão de exigibilidade, a defesa reproduz ementa do Acórdão n.° 00.208, de 18/12/2001, exarado pela 8ª Turma de Julgamento desta DRJ/SPO.

7.4 que a edição do referido dispositivo legal interfere diretamente na própria obrigação, impedindo o surgimento da mora, porquanto afasta os seus requisitos constitutivos do vencimento, na medida em que é a lei que posterga o pagamento sem ônus até o trigésimo dia após a decisão que considerar indevida a contribuição (sic), e da culpa, pela impossibilidade de atribuir ao sujeito passivo o retardamento no seu cumprimento.

7.5 que, em outros dizeres, a Lei n.° 9.430/1996 extinguiu a caracterização da mora até trinta dias após a decisão final. Tal efeito, a par do art. 63 da mencionada lei referir-se à multa, espraia-se também sobre os juros de mora, pela óbvia razão de que a incidência dos mesmos depende da verificação da mora.

7.6 que outra interpretação, além de afastar-se teleologicamente do indigitado preceito, ofenderia o próprio princípio de lógica (oposição das proposições) segundo o qual uma situação ou coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo, isto é, não se poderia apregoar não

ocorrer algo, no que se refere à multa, e ocorrer, no que pertine aos juros, quando se trata da mesma circunstância: a mora.

7.7 que, corroborando esta conclusão, o § 3° do art. 953 do RIR/1999 estabelece que os juros de mora serão devidos, inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial (Decreto-lei n.° 1.736/1979, art. 5°).

7.8 que pela dicção legal, apesar de ser lídima, a incidência de multa e de juros após a cassação/revogação da decisão judicial que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, o mesmo não se verifica caso tal provimento encontre-se hígido, como ocorre no presente caso, em face da medida liminar concedida ao impugnante.

7.9 que, em suma, o mencionado art. 953 reforça a tese ora defendida, visto que estabelece que somente após o vencimento da dívida serão devidos a multa e os juros de mora, ainda que desde o momento da concessão da liminar.

7.10 que, além disso, outra interpretação conflitaria, não só com a Lei n.° 9.430/1996, mas principalmente com a própria Constituição, que consagra o princípio de amplo acesso ao Poder Judiciário, tal como se verifica no art. 5°, inciso XXXV.

7.11 que a fundamentação do auto de infração ora impugnado encontra-se equivocada, já que o próprio art. 6°, § 2°, da Lei n.° 9.430/1996, combinado com o art. 953, § 3°, do RIR/1999, estabelece que somente após o vencimento incidirão a multa e os juros de mora e que, vale rememorar, referido crédito não se encontra vencido, haja vista a liminar concedida.

7.12 que a Lei n.° 9.430/1996, ao descaracterizar a mora até o trigésimo dia após a decisão judicial, postergou o pagamento da exação, em face da não-pretensão de sua cobrança antes de decorrido tal lapso. Outrossim, nos termos da indigitada lei, o vencimento não se verificará antes que a decisão judicial considere devida a obrigação tributária.

7.13 que, demais disso, reitere-se que somente a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva, favorável ou não, é que ocorrerá, efetivamente, o vencimento da obrigação, não significando com isto, a imediata caracterização da mora, em razão de o credor não desejar ser satisfeito imediatamente, mas tão-só após transcorridos trinta dias, a contar deste momento.

7.14 que, relativamente à culpa pela não quitação de tributo suspenso, claro está que imputá-la ao contribuinte seria medida de todo absurda, não só por tratar-se de lídimo exercício de direito consagrado na Constituição, como também por envolver o próprio cumprimento de ordem emanada do Poder Judiciário.

7.15 que o cumprimento tardio da obrigação, apesar de se verificar, não viabiliza, isoladamente, a configuração de mora.

7.16 que a ordem judicial concessiva de liminar, embora não obste a realização do lançamento, resguarda o contribuinte de eventual aplicação de penalidades. Nesse sentido, seria até admissível a lavratura de um Termo de Verificação, mas não de um Auto de Infração, o qual pressupõe a ocorrência de um ilícito por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.

7.17 que, por último, para corroborar sua argumentação, traz à colação trechos da doutrina jurídico-tributária da lavra de Hugo de Brito Machado, Mizabel Derzi, James Marins e outros, além de ementas relativas a acórdãos exarados pelo E. Conselho de Contribuintes.

8. Posteriormente, esta 5ªTurma da DRJ/SPO converteu o julgamento em diligência (fls. 816 a 819) para que a autoridade autuante providenciasse a elaboração de demonstrativo, com vistas a evidenciar e quantificar com clareza a origem da diferença de realização de lucro inflacionário que ensejou a autuação em apreço, oferecendo-se ao impugnante, após completada a requerida instrução processual, a oportunidade de manifestar-se, consoante o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.784/1999.

9. As informações requeridas foram acostadas pelo fisco às fls. 821 a 831, e às fls. 831/832, consta que o impugnante, muito embora tenha sido comunicado, não aduziu qualquer manifestação acerca do relatório fiscal juntado ao presente processo."

Acolhida a preliminar de decadência quanto aos fatos geradores relativos ao IRPJ até novembro de 1996 (inclusive), a turma julgadora de primeira instância considerou o lançamento "procedente em parte" em decisão assim resumida na sua ementa:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996

Ementa: IRPJ. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE LEGAL DE 30%. PREJUDICAL. DECADÊNCIA.

A pretensão ao crédito tributário constituído de ofício após o prazo de cinco anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que já poderia ter sido efetuado o lançamento encontra-se fulminada pela decadência.

IRPJ. LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA. PREJUDICIAL. DECADÊNCIA.

A pretensão ao crédito tributário constituído de ofício após o prazo de cinco anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que já poderia ter sido efetuado o lançamento encontra-se fulminada pela decadência.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. PREJUDICIAL DECADÊNCIA.

Descabe falar em decadência se o crédito tributário foi constituído de ofício dentro do prazo de cinco anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que já poderia ter sido efetuado o lançamento.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996

Ementa: PRELIMINAR. OMISSÃO DE RECEITA. PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES. FALTA DE COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. VÍCIO FORMAL. INCABIMENTO.

Em respeito à atividade plenamente vinculada da autoridade administrativa e aoprincípio da independência dos exercícios, é incabível exigir-se que no lançamento *ex officio* a fiscalização compense a matéria tributável apurada em

um período com prejuízos fiscais de períodos anteriores, eis que tal procedimento afigura-se como uma faculdade conferida exclusivamente ao contribuinte, que dispõe, nos termos da lei, de momento propício para exercê-la.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO MÍNIMA MENSAL. PORCENTUAL DE 10%. DESCABIMENTO.

A parcela mínima de realização mensal do lucro inflacionário, legalmente estabelecida a partir de 1° de janeiro de 1996, foi de 1/120 do saldo acumulado a realizar.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1996

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A pretensão concernente às contribuições instituídas para o financiamento da seguridade social dispõem de prazo próprio para a constituição do crédito tributário estabelecido em lei específica.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1996

Ementa: PIS/REPIQUE. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Na ausência de contra-razões específicas por parte do impugnante, os lançamentos decorrentes sujeitam-se aos efeitos do que for decidido na matéria principal."

Cientificada da decisão em 07/04/2003 (fls. 856) a interessada interpôs recurso voluntário em 07/05/2003 (fls. 858) por meio do qual renovou as razões de contestação da impugnação.

Despacho do órgão preparador atesta regularidade do arrolamento, fls. 933.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Relator

Os recursos reúnem os pressupostos de admissibilidade.

Os autos de infração contemplam fatos geradores do ano de 1996.

Discute-se a decadência do direito de constituir o credito tributário relativo ao IRPJ, tributo submetido à modalidade prevista no artigo 150 do CTN – Código Tributário Nacional[1], a dos chamados lançamentos por homologação ou "auto-lançamentos".

O artigo 173 do citado ato legal 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. Eis o texto dos dois dispositivos:

> "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;
>
> 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."

[1] Lei 5.172/66.

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 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.

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."

Após identificar a modalidade de acordo com as normas 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.

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 Machado[2]:

> "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 Minatel[3], quando integrava a 8ª Câmara deste Conselho, com a objetividade e a simplicidade que lhe são peculiares, assim se pronunciou ao enfrentar a matéria:

[2] "Lançamento Tributário e Decadência", Dialética e Icet, Fortaleza, 2002, pág. 244.
[3] Voto integrante do Acórdão 108-04.393, sessão de 09/07/97.

"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. Neste sentido, lançamento não significa ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Alberto Xavier[4], ao criticar a terminologia do Código, vem confirmar, indiretamente, esta constatação ao referir-se à existência da figura de um "lançamento praticado por particular", o que, no 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 §§ 1° e 4° 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

[4] "Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário", Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 87.

tributo, a exemplo do que ocorre com o IRPJ na situação de prejuízo fiscal ou de IPI e ICMS quando a 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 art. 149, V.

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 inciso V do art. 149 apenas autoriza o lançamento de ofício quanto aos tributos originariamente classificáveis como "auto-lançados". 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 art. 150 como regra específica para os tributos "auto-lançados". 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.

Quanto às contribuições sociais, não parece haver controvérsia nem quanto à sua natureza tributária nem sobre a sua submissão às regras de decadência dos tributos. Também me parece certo que a legislação de regência no período ao qual

se refere o lançamento autoriza enquadrá-las na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

O prazo decadencial das contribuições sociais é de 10 (dez) anos, conforme fixado pelo art. 45 da Lei 8.212/91:

> "Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:
>
> I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;
>
> II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.
>
> Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea j do art. 95 desta lei."

Todavia, a precisa identificação da regra de decadência aplicável às contribuições sociais inclui também a observação do art. 146, III, "b" da Constituição da República. Prescreve o texto constitucional:

> "Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> (...)
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> (...)
>
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
>
> (...)"

De fato, como visto, a Constituição exige expressamente que a matéria seja disciplinada por intermédio de lei complementar. O nosso Código Tributário - Lei 5.172/66 – é o ato legal competente para dispor sobre o tema. Muito embora não seja lei complementar formal, o é no seu aspecto material ou ontológico haja vista ter sido assim recepcionado pela atual ordem constitucional.

De acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho[5]:

[5] "Curso de Direito Tributário", 13ª edição, Saraiva, São Paulo, 2000, pág. 191.

"O Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato da Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional princípio da recepção, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da economia legislativa."

Seria admissível que o legislador ordinário viesse a fixar prazo decadencial menor, exercendo a delegação que lhe foi passada pelo comando "se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos..." (§ 4º do art. 150). Não haveria aí nenhuma afronta à Lei Maior. Se fixar prazo maior, como efetivamente ocorreu com o advento do art. 45 da Lei 8.212/91, invadirá o âmbito privativo da lei complementar e, conseqüentemente, terá desrespeitado o comando do art. 146, II, "b" da Carta Magna.

Esse é o consenso que encontro na doutrina, a exemplo de Luciano Amaro[6]:

"Não obstante, aparentemente, a lei de cada tributo (que opte pela modalidade de lançamento por homologação) possa escolher qualquer prazo, maior ou menor do que o indicado no Código Tributário Nacional, parece-nos que a melhor exegese é no sentido de que a lei só possa fixar prazo para homologação menor do que o previsto pelo diploma legal."

A Lei 8.212/91 também extrapolou a sua competência ao fixar, como termo inicial do prazo decadencial, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído" (art. 45, I), quando o art. 150 do CTN, no seu § 4º, já estabelecera a data do fato gerador como ponto de partida da contagem do prazo.

Desse modo, considerando-se que a supremacia das normas constitucionais obriga o aplicador da lei a observá-las preferencialmente às normas de hierarquia inferior, concluo que também é de cinco anos, contados a partir do fato

[6] "Direito Tributário Brasileiro", 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 1999, pág. 348.

gerador, o prazo decadencial ao qual está subordinado o fisco quanto ao lançamento das contribuições sociais.

Nesses termos, considero alcançado pela decadência o lançamento relativo a fatos geradores de 1996, realizado em 02/04/2002.

O exame das demais questões fica prejudicado haja vista o reconhecimento da procedência da preliminar suscitada pela interessada.

Pelo exposto, acolho a preliminar de decadência para dar provimento ao recurso voluntário e, por via de conseqüência, negar provimento ao recurso *ex officio*.

Sala da Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2006

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA