



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13808.001765/97-56  
**Recurso n°** 134.171 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9101-001.520 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 20 de novembro de 2012  
**Matéria** IRPJ/ILL - DECADÊNCIA/INCONSTITUCIONALIDADE  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AMI DO BRASIL REPRESENTAÇÃO ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1991

DECADÊNCIA — IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA — LEI Nº 8.383/91 — LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO. Até o ano-calendário de 1991 o IRPJ era um tributo cujo lançamento considerava-se efetuado por declaração, sobrevivendo a Lei nº 8.383/1991, vigente a partir do ano-calendário de 1992, em que passou a ser apurado em bases correntes mensais, transmudando-se sua natureza para lançamento por homologação.

DECADÊNCIA — IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE/ IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ILL - ART. 35 DA LEI Nº 7.713/1988. A incidência do ILL dava-se na apuração do lucro líquido, distribuído ou capitalizado, constituindo-se, pois, em atividade obrigatória do sujeito passivo, efetuar a apuração e o pagamento do tributo tão logo o apurasse.

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ILL - INCONSTITUCIONALIDADE. A exação foi declarada inconstitucional pelo STF em relação às sociedades anônimas porque, nesse caso, não há distribuição automática de lucros. A mesma decisão foi adotada com relação aos sócios de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando não estiver prevista no contrato social a distribuição automática de lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/05/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 16/05/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 23/05/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 18/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Suzy Gomes Hoffmann, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Valmir Sandri, Valmar Fosséca de Menezes, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

## Relatório

Extrai-se do Despacho nº 1.200-000.037/2012, de 16/02/2012 (fls. 1.527) que trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 1.0571 a 1.080) contra o acórdão nº 107-08.155 (fls. 1.118 a 1.159) *que acolheu embargos de declaração da contribuinte para retificar o Acórdão nº 107-07.416 (fls. 1.015/1.047) e dar provimento parcial ao recurso voluntário.*

Após o saneamento do processo, em relação a encaminhamentos até então equivocados, retorna os autos à CSRF para a análise do quanto foi admitido através do Despacho nº 1200.0.136/2009, de 07/05/2009 (fls. 1.202 e 1.203), o qual, em sede de agravo, o acolheu parcialmente, dando seguimento ao recurso apresentado pela PFN exclusivamente em relação à contagem do prazo decadencial, considerando caracterizada a divergência mediante confronto com o acórdão paradigma nº CSRF/01-03.103, de 12/09/2000 (fls. 1.090), assim ementado:

*IRPJ - LANÇAMENTO EX OFFICIO PRAZO DECADENCIAL*  
*Tratando-se de lançamento de ofício, o prazo decadencial é contado pela regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

Consta do voto condutor do acórdão paradigma que:

*No caso presente, o primeiro exercício financeiro fiscalizado foi o de 1988, logo, por força do artigo 173, I, do CTN, o direito de lançar extinguiu-se com o transcurso do prazo de 5 anos contados do 1º dia do exercício seguinte, com termo final em 31 de dezembro de 1993. A contribuinte foi cientificada da autuação em 03/08/1993 (fls. 02), portanto, antes de esgotado o prazo decadencial (...).*

O acórdão contestado, na parte que requer nossa análise, considerou que (fls. 1.042) até o advento da Lei nº 8.383/91, o IRPJ era tributo com lançamento por declaração, aplicando-se a contagem do prazo decadencial previsto no inciso I, do art. 173, do CTN, mas que era antecipado para a data seguinte ao da entrega da declaração, aplicando-se o parágrafo único do mesmo dispositivo, com início na data seguinte à entrega da Declaração de Rendimentos. Tal regra aplicar-se-ia até o ano-base de 1991, inclusive.

A entrega da declaração do IRPJ foi efetuada em **04/05/1992**, conforme consta do carimbo de recepção aposto pelo Banco Real no recibo apresentado na fase impugnativa (doc 5) às fls. 995.

Para efeito de considerar qual a data da ciência do auto de infração, devem ser analisados os seguintes fatos:

i) a fiscalização não conseguiu dar ciência pessoal ao responsável pela fiscalizada, tendo a mesma sido efetuada no seu endereço residencial, mediante a entrega de envelope lacrado na portaria do Condomínio, conforme recibo de entrega de documentos de fls. 777, firmado nos seguintes termos:

*Recebemos nesta data, dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional abaixo identificados, um envelope lacrado, contendo documentos relativos a empresa "AMI DO BRASIL Repr., Asses. e Consultoria Ltda.", que consistem em uma via do Termo de Constatação de 29-04-97, e anexos descritos no termo, dos autos de infração IRPJ e reflexos e do Termo de Encerramento de Ação Fiscal.*

*Os documentos acima deverão ser entregues aos Srs. Renato José de Brito e Samira Fares FaHuh Fuerte, no 17º andar deste edifício.*

*São Paulo, 30 de abril de 1997.(negritei)*

ii) a contribuinte fez constar na sua impugnação (fls. 826) que:

*2.- Envelopes fechados foram entregues nas Portarias dos Edifícios Itaquere e Amélia, aos respectivos Recepcionista e Zelador, que os fizeram chegar às mãos dos destinatários indicados e representantes legais da Autuada, em 06.05.97 (Docs. 3/4). Abertos, nessa data, os referidos envelopes, constatou-se que se tratavam de Autos de Infrações e um Termo de Constatação (doc. 5), todos sem data e decorrentes de uma mesma ação fiscal, sendo certo que todos eles estão sendo objeto de Impugnações, na presente data. (negritei)*

iii) dessa forma, consta do voto condutor da decisão recorrida que fora considerado o mencionado dia **06/05/1997** como sendo a data em que o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo (fls. 1.043).

Quanto à decadência do IRRF, consta ainda da mesma folha do voto condutor que para os tributos lançados por homologação, tendo o lançamento sido efetuado em 06/05/1997, não mais poderiam ser objeto de lançamento os fatos ocorridos até abril de 1992, aplicando-se ao caso a regra do § 4º, do art. 150, do CTN, contando-se esse prazo também a partir do dia seguinte à data da entrega da DIRPJ, ou seja, **04/05/1992**.

O aresto recorrido foi assim ementado (fls. 1.118):

*DECADÊNCIA — IMPOSTO DE RENDA — LEI Nº 8.383/91 — LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO — ART. 173, I DO CTN. Até o advento da Lei n.º 8.383/91, o IRPJ era considerado tributo com lançamento por declaração. Assim, o prazo decadencial era o constante do art. 173, I do CTN, mas que, em função do parágrafo único desse mesmo dispositivo, poderia ser antecipado para a data da entrega da declaração. No presente caso, entre a data da entrega da declaração e o lançamento de*

*ofício transcorreram-se mais de 05 (cinco) anos, motivo pelo qual se operou a decadência.*

*DECADÊNCIA — IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE — §4º DO ART. 150 DO CTN. Ao Imposto de Renda na Fonte aplica-se o §4º do art. 150 do CTN, para fins de cômputo do prazo decadencial. Desta forma, os fatos ocorridos em período superior ao prazo de cinco anos até o lançamento de ofício foram alcançados pela decadência, não podendo ser tocados pelo Poder Público.*

No agravo que deu seguimento à matéria em causa, a agravante (PFN) tece as considerações a seguir (fls. 1.192):

*34. Ora, no primeiro Recurso Especial (fls. 1.057 a 1.113), foram acostados os inteiros teores de 2 (dois) paradigmas, a saber, Acórdão C5RF/01-01.994 (fls. 1.081 a 1.095) e Acórdão C5RF/01-02.403 (fls. 1.096 a 1.113). Estes paradigmas visavam a demonstração do equívoco da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, ao ter sido reconhecida a decadência no tocante ao IRPJ e IRF, cujos fatos geradores ocorreram no ano-base 1991, exercício 1992, valendo-se da regra do artigo 150, par. 4º do CTN e não do artigo 173, inciso I. do CTN.*

Mister que se atente para as teses em confronto, porquanto a ementa do acórdão recorrido, acima transcrita, faz ver que foi aplicado ao IRPJ do período-base de 1991 a contagem do prazo decadencial previsto no art. 173, I, parágrafo único, do CTN, antecipado para a data da entrega da declaração, considerando que até o advento da Lei n.º 8.383/91, o IRPJ era considerado tributo com lançamento por declaração, tendo sido aplicado o § 4º, do art. 150, do CTN apenas ao IRRF.

Tem-se, assim, duas situações a serem analisadas quanto à caracterização do dissídio jurisprudencial, quais sejam:

1ª) se o prazo decadencial do IRPJ do período-base de 1991 tem início no dia seguinte à entrega da declaração de rendimentos, conforme foi decidido pela Câmara *a quo*, e

2ª) se na contagem do prazo de caducidade do lançamento do IRRF, deve ser aplicado o § 4º, do art. 150, do CTN, contando-se esse prazo também a partir do dia seguinte à data da entrega da DIRPJ.

No que diz respeito ao IRRF, cuja matriz legal para o lançamento foi o art. 35 da Lei n.º 7.713/88, mais um fato importante deve ser trazido à baila, o qual não foi ventilado em qualquer das fases de julgamento, qual seja, a inconstitucionalidade desse dispositivo legal, declarada pelo STF para as sociedades limitadas que não tivessem expressamente previsto no contrato social a distribuição automática dos lucros apurados e às sociedades anônimas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Relator.

Extrai-se do relatório que, inicialmente, são duas as situações sobre cada uma das quais o dissenso jurisprudencial deve ser analisado, quais sejam:

1ª) se a contagem do prazo decadencial do IRPJ, referente ao período-base de 1991, exercício de 1992, tem início no dia seguinte à entrega da declaração de rendimentos, conforme foi decidido pela Câmara *a quo*, e

2ª) se na contagem do prazo de caducidade do lançamento do IRRF deve ser aplicado o § 4º, do art. 150, do CTN, contando-se esse prazo também a partir do dia seguinte à data da entrega da DIRPJ.

O acórdão paradigma defende a tese de que, em se tratando de lançamento de ofício, o prazo decadencial sempre é contado pela regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, *a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*,

Dessa forma, entendo caracterizado o dissenso jurisprudencial, devendo o recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ser conhecido.

Iniciemos nossa análise pelo IRPJ, o qual se refere ao período-base de 1991, exercício de 1992, cuja declaração de rendimentos, àquela época, tinha o efeito de também ser notificação de lançamento, consoante *RECIBO DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO E NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO*, acostado, por cópia, às fls. 35 e 995 do autos.

Sobre a constituição do crédito tributário ser efetuado por intermédio da apresentação de declaração, o Superior Tribunal de Justiça – STJ firmara esse entendimento com base no artigo 5.º, parágrafo 1.º, do Decreto-Lei n.º 2.124, de 1984, *verbis*:

*Art. 5.º (...).*

*§ 1.º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.*

Sem embargo, a jurisprudência dominante, na longínqua data em que a decisão em causa foi proferida, era a de que o IRPJ é um tributo cujo lançamento é efetuado por declaração, até que sobreveio a Lei nº 8.383/1991, quando o mesmo, a partir do ano-calendário de 1992, passou a ser apurado em bases correntes mensais, transmudando-se sua natureza para lançamento por homologação.

Certo é, pois, que a contagem do prazo decadencial, no lançamento por declaração, se faz pela forma descrita no inciso I do art 173 do CTN, devendo ser observado o

parágrafo único do mesmo dispositivo, sendo, portanto, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, quando assim dispõe:

*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 - (...).*

*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. (negritei)*

Sendo assim, nesse ponto entendo que a decisão recorrida não merece reparo, pois, se a declaração do IRPJ foi entregue em **04/05/1992**, a contagem do prazo decadencial teve início no dia seguinte, em **05/05/1992**, expirando-se esse prazo quinquenal em **05/05/1997**. Como a data da ciência do auto de infração deve ser considerada como sendo a data em que o envelope contendo os documentos referentes à sua lavratura foram entregues aos responsáveis pela pessoa jurídica, ocorrida em **06/05/1997**, vê-se que no dia imediatamente anterior já havia decaído o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário, mediante lançamento de ofício.

Impende ressaltar que essa data de **06/05/1997** foi aceita pela decisão recorrida e pela própria DRJ, consoante se extrai dos excertos a seguir transcritos:

*DECISÃO DRJ – Fls. 1030*

*(d) A única questão preambular relevante refere-se à data da ciência dos Autos de Infração. Assim, após tratar do modo como procedeu o Fisco para notificar os representantes da Recorrente, considerou que não restou claro que o endereço utilizado para deixar as notificações era, de fato, "...o domicílio tributário da empresa autuada,..., uma vez que o endereço residencial dos precitados representantes legais do contribuinte autuado, bem assim, o respectivo endereço comercial não se revestem, necessariamente, da condição de domicílio tributário desta ou daquela empresa, a qual, porventura, representem. (...) Assim sendo,...os lançamentos em pauta,..., não foram aperfeiçoados nas datas de entrega dos documentos notificatórios..., mas sim na data em que o impugnante, nos termos de sua própria defesa, admite ter sido notificado, qual seja, 06/05/1997" (fls. 929); (negritei)*

*(e) Todavia, não foi aceito o argumento da decadência, relativamente ao ano-base de 1991, para o IRPJ e IRRF, bem assim para o IRRF sobre os fatos ocorridos até 06.05.92, pois em caso de não pagamento aplica-se o inciso I do art. 173. É que quando for o caso do contribuinte ter declarado prejuízo fiscal em determinado período e, assim, inexistir imposto a pagar, não há o que se homologar. Todavia, ainda que adotado o dia da entrega da declaração, não ocorrera a decadência, eis que tal fato ocorreu em 24.05.1992 e o lançamento se aperfeiçoou em*

*06.05.97.*

Com relação ao IRRF, a decadência também teria se operado, porquanto a incidência do art. 35 (Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL) da Lei 7.713, de 1988, dava-se na apuração do lucro líquido, distribuído ou capitalizado, constituindo-se, pois, em atividade obrigatória do sujeito passivo, efetuar a apuração e o pagamento do IRRF tão logo o apurasse. Sendo assim, a jurisprudência administrativa, espelhada em reiteradas decisões judiciais, considera tratar-se de lançamento por homologação, sendo, portanto, regido pelo § 4º, do art. 150, do CTN, a exemplo do que foi decidido pela extinta 7.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, na decisão recorrida.

Para os que consideram relevante a existência de pagamento antecipado do imposto, cumpre ressaltar que houve retenção na fonte sobre rendimentos pagos, declarada no Anexo 3 – “Discriminação das fontes retentoras de imposto compensável na declaração”, fls. 40 do vol. 1.

Entretanto, mesmo se não bastasse a inviabilidade do lançamento em face da sua decadência, mais um ingrediente deve ser levado em consideração, o qual, ao que tudo indica, até então passara despercebido, mas que definitivamente fulmina qualquer pretensão fazendária quanto ao seu restabelecimento.

Refiro-me à inconstitucionalidade do art. 35 da Lei n.º 7.713, de 1988, assim declarada pelo STF em relação às sociedades anônimas porque, nesse caso, não há distribuição automática de lucros, o mesmo ocorrendo com relação aos sócios de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando não há previsão contratual de distribuição automática de lucros, como no presente caso, conforme se depreende da leitura do art. 8º, fls. 18. Portanto, a exação não poderia ser exigida também por esse segundo fundamento.

A inconstitucionalidade do mencionado dispositivo legal levou a própria administração tributária a editar a Instrução Normativa SRF n.º 63, de 24 de julho de 1997, nos termos a seguir:

*Instrução Normativa SRF n.º 63, de 24 de julho de 1997*

*DOU de 25/07/1997, pág. 16041*

*Determina a dispensa da constituição de créditos da Fazenda Nacional e o cancelamento do lançamento nos casos que especifica.*

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e em vista do que ficou decidido pela Resolução do Senado n.º 82, de 18 de novembro de 1996, e com base no que dispõe o Decreto n.º 2.194, de 7 de abril de 1997, resolve:*

*Art. 1º Fica vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.*

*Art. 2º Ficam os Delegados e Inspectores da Receita Federal autorizados a rever de ofício os lançamentos referentes à matéria de que trata o artigo anterior, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito da Fazenda Nacional.*

*Art. 3º Caso os créditos de natureza tributária, oriundos de lançamentos efetuados em desacordo com o disposto no art. 1º, estejam pendentes de julgamento, os Delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a aplicação da lei declarada inconstitucional.*

*Art. 4º O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica às empresas individuais.*

*Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 6º Revoga-se as disposições em contrário.*

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

E como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz