



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 13830.000147/95-21
Recurso n.º : 101-116.154
Matéria: : IRPJ E OUTROS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Suj. Passivo : SAMPAIO VIDAL ROCHA LEITE COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 15 de outubro de 2002
Acórdão n.º : **CSRF/01-04.241**

IRPJ – EXERCÍCIO DE 1990 – ANO-BASE DE 1989 - LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO – DECADÊNCIA – O Imposto de Renda, antes do advento da Lei nº 8.383, de 30/12/91, era tributo sujeito a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade antecipava-se para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (CTN, art. 173 e seu parágrafo único). Tendo sido o lançamento de ofício efetuado na fluência do prazo de cinco anos contado a partir da entrega da declaração de rendimentos, improcede a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o tributo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – DECADÊNCIA – Consoante jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aplica-se o mesmo critério observado em relação à exigência tributária principal de imposto de renda pessoa jurídica, face ao princípio da decorrência em sede tributária.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

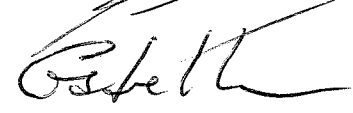
ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros

Processo n.º : 13830.000147/95-21
Acórdão n.º : CSRF/01-04.241.

Remis Almeida Estol, José Carlos Passuello, Wilfrido Augusto Marques e Mário Junqueira Franco Júnior.



EDISON PEREIRA RODRIGUES - PRESIDENTE



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS - RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, ZUELTON FURTADO, JOSÉ CLÓVIS ALVES E CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo n.º : 13830.000147/95-21
Acórdão n.º : CSRF/01-04.241.

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu i. Procurador junto à Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorre para a Câmara Superior de Recursos Fiscais da decisão consubstanciada no Acórdão nº 101-92.595, de 16/03/1999, que está assim ementado (fl. 780):

“DECADÊNCIA – Em se tratando de lançamento por homologação, o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento de ofício se esgota em cinco anos contados a partir da data da ocorrência do fato gerador.”

A douta Procuradoria fundamentou o seu recurso especial no inciso II (decisão divergente) do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98.

O acórdão paradigma da divergência (Ac. CSRF/01-02.553) traz a seguinte ementa (fl. 792):

“IRPJ e OUTROS – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO –1) O Imposto de Renda, antes do advento da Lei nº 8.381, de 30/12/91, era um tributo sujeito a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade seria antecipado para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (CTN., art. 173 e seu par. úni., c/c o art. 711 e §§ do RIR/80). 2) Tendo sido o lançamento de ofício efetuado na fluência do prazo de cinco anos contado a partir da entrega da declaração de rendimentos, improcede a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o tributo.”

Asseverou o d. Procurador da Fazenda Nacional, em seu recurso especial, que “(i) até o advento da Lei nº 8.383/91 o lançamento do IRPJ era sujeito a

Processo n.º : 13830.000147/95-21
Acórdão n.º : CSRF/01-04.241.

lançamento por declaração e, portanto, às regras do art. 173 do CTN, e (ii) que mesmo se fosse por lançamento por homologação o prazo do art. 150, § 4º, somente poderia fluir a partir da data prevista para entrega da declaração de rendimentos do exercício, visto que até aí estaria a Fazenda Nacional impedida de lançar”.

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da C. Primeira Câmara, por reconhecer presentes os pressupostos de admissibilidade, em face do aresto apontado como dissidente.

Intimado por edital, o sujeito passivo SAMPAIO VIDAL ROCHA LEITE COMERCIAL LTDA não ofereceu contra-razões.

É o breve Relatório.



Processo n.º : 13830.000147/95-21
Acórdão n.º : CSRF/01-04.241.

VOTO

Conselheiro MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, Relator

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e, preenchendo os demais requisitos, deve ser conhecido.

Conforme consignado no relatório, submete-se à apreciação desta Primeira Turma o conhecido tema da decadência do imposto de renda das pessoas jurídicas (e tributos decorrentes), em face de lançamento de ofício relativo ao exercício de 1990, ano-base de 1989.

Trata-se, pois, de se definir o termo inicial do prazo decadencial para o lançamento do Imposto de Renda-Pessoa Jurídica – IRPJ do exercício de 1990, ano-base de 1989, na hipótese em que restar evidenciado que o contribuinte não apresentou a declaração de rendimentos do exercício de 1990 em data anterior a 12/04/1990.

Segundo o acórdão recorrido, o IRPJ, já no exercício de 1990, submetia-se ao lançamento do tipo “por homologação”, e por consequência o *dies a quo* se deu em 31/12/1989, data do fato gerador (art. 150, parágrafo 4º, CTN).

Assim, a Fazenda Nacional teria decaído do direito de proceder a novo lançamento a partir de 01/01/95 (a ciência da notificação ao sujeito passivo se deu somente em 12/04/1995).



Processo n.º : 13830.000147/95-21
Acórdão n.º : CSRF/01-04.241.

Já no acórdão paradigma (Ac. CSRF/01-02.553), proferido por esta mesma Turma, prevaleceu o entendimento de que o lançamento do IRPJ, ainda no exercício de 1990, se amoldava à modalidade “por declaração”, e por isso o termo inicial se dá na data da entrega da declaração de rendimentos, já que esta, à evidência, é anterior ao primeiro dia do exercício seguinte (art. 173, I e parágrafo único, CTN).

Tenho sustentado que o Imposto de Renda-Pessoa Jurídica, enquanto sujeito à apuração anual (sistemática vigente até o ano-base de 1991) era tributo sujeito a lançamento sob a modalidade “por declaração”.

Firmo esse entendimento pelo fato de que, até o ano-base de 1991, hipótese dos autos, a declaração de rendimentos – DIRPJ era elemento indispensável ao lançamento, posto que, é incontroverso, o Fisco se achava impedido de proceder ao lançamento de ofício antes de expirado o prazo previsto para a entrega da declaração, uma vez que até essa data o contribuinte, querendo, podia promover ajustes (adições de receitas não contabilizadas, exclusões de despesas indedutíveis, compensações) ao lucro líquido do exercício, na apuração do lucro real, sem que a fiscalização pudesse fazer qualquer oposição.

Ademais, *concessa venia*, não é porque as pessoas jurídicas eram, antes mesmo da data limite prevista para a entrega da declaração, obrigadas a antecipar (ou adiantar em parte) o pagamento de parcelas (antecipações) do IRPJ, que se pode afirmar que esse tributo se amoldava ao lançamento dito por homologação.

Isso porque o lançamento por homologação, conforme definido no art. 150, caput, do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar no todo (ou realizar, efetuar, fazer, quitar) o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.



Processo n.º : 13830.000147/95-21
Acórdão n.º : CSRF/01-04.241.

Esse o entendimento ainda prevalente nesta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendimento de há muito consolidado, conforme já nos dava conta o Acórdão n.º CSRF/01-0.040, de 14/01/80, cuja ementa se transcreve:

“DECADÊNCIA. A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data, segundo reiterada jurisprudência das diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes. Interpretação dos artigos 173, parágrafo único, do CTN e art. 517, parágrafo 2º, do RIR/75.”

Nesse sentido os Acórdãos n.º CSRF/01-01.945, de 18/03/96, e CSRF/01-02.108, de 02/12/96, CSRF/01-02.403, de 13/07/98, CSRF/01-02.675, de 10/05/99, CSRF/01-02.771, de 13/09/99, CSRF/01-02.850, de 07/12/99, CSRF/01-03.015, de 10/07/2000, CSRF/01-03.144, de 06/11/2000, CSRF/01-03.664, de 10/12/2001, entre outros.

Reporto-me agora ao voto que proferi no Acórdão n.º 108-03.609, de 16/10/96, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no qual sustento que o imposto de renda das pessoas jurídicas **do exercício em tela** é tributo sujeito a lançamento na modalidade por declaração:

“O tema, que tinha entendimento pacificado neste Conselho de Contribuintes, homologado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme acórdão retrocitado, vem atualmente merecendo calorosas discussões acerca do tipo de lançamento a que está sujeito o imposto de renda da pessoa jurídica, notadamente a partir do Decreto-lei n.º 1.967/82.

Defendem alguns Conselheiros, dentre os quais a maioria dos integrantes desta Câmara, que apesar de o formulário do Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento, aprovado anualmente pela Receita Federal, possuir tal denominação, desde o advento do referido decreto-lei, o imposto anual devido pelas pessoas jurídicas passou a submeter-se à modalidade de lançamento por homologação.



Processo n.º : 13830.000147/95-21
Acórdão n.º : CSRF/01-04.241.

Essa conclusão se prende ao fato de que até a vigência do mencionado diploma legal, a legislação tributária não fixava prazo para o pagamento do tributo, ficando seu vencimento subordinado à notificação do lançamento, a qual ocorria no momento da recepção da declaração pela repartição fiscal. Com a publicação do Decreto-lei nº 1.967/82, modificou-se esta sistemática, à vista da fixação de prazo para pagamento do imposto desvinculado da entrega da declaração de rendimentos e, por conseguinte, do prévio exame da autoridade administrativa.

Não obstante os sólidos e consistentes argumentos expendidos por esta corrente, ainda me filio à corrente atualmente dominante neste Conselho, que continua entendendo que os pagamentos antecipados (anteriores à data da entrega da declaração de rendimentos) não dispensam a apresentação da declaração de rendimentos, cuja finalidade é permitir à administração proceder ao lançamento. Essa também é a posição da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais em recente julgado (Ac. CSRF/01-01.945, de 18/03/96).

É que, se é certo que as modalidades de lançamento estabelecidas pelo CTN se encontram em desarmonia com a legislação vigente, preocupada com a necessidade de manter o fluxo de caixa do Governo, não se pode pretender concluir, *data venia*, que a simples antecipação do pagamento do imposto (devido ou não), em relação à data de entrega da declaração de rendimentos tenha o condão de transmutar a natureza do lançamento, quando permanece, na essência, o fim específico da declaração de rendimentos, qual seja, o de prestar à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à efetivação do lançamento, pelo menos para o caso dos autos em que a apuração do imposto de renda ainda era anual (sistemática anterior à Lei nº 8.383/91).

Também não descaracteriza o lançamento por declaração o fato de a administração fazendária, preocupada em facilitar o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, autorizar a rede bancária a recepcionar as declarações de rendimentos, sob pena de se chegar ao absurdo, *permissa venia*, de se identificar a modalidade do lançamento em função do local onde for entregue a declaração, e de se concluir que, para os contribuintes que optaram por fazê-lo em banco, o lançamento, para esses, passaria a ser por homologação, em razão da incompetência daqueles estabelecimentos para notificar o sujeito passivo da obrigação tributária.



Processo n.º : 13830.000147/95-21
Acórdão n.º : CSRF/01-04.241.

Nessa ordem de juízos, e considerando que a segurança jurídica é fundamental para que não ocorram injustiças, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais vem confirmando este entendimento, mormente quando os próprios defensores da tese de que o lançamento do IRPJ seria por homologação reconhecem que, em verdade, o referido tributo não se subsume à forma pura do lançamento por homologação idealizada pelo legislador (art. 150 do CTN).

Assim, em se tratando o IRPJ de tributo sujeito a lançamento na modalidade por declaração, a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a lançamento suplementar, após 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo.”

Nesse mesmo sentido, as conclusões do douto Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes no Acórdão n.º 107-05.471, de 09/12/98:

“Embora reconhecendo que o Decreto-lei n.º 1967/82 introduziu, no curso dessa evolução, inovações consideráveis na sistemática do imposto, estabelecendo em seus arts. 7º e seguintes o pagamento antecipado de parte do imposto devido, seja através de antecipações ou duodécimos, autorizando, inclusive, o lançamento de ofício para a cobrança dessas parcelas, o fato é que, com todo o respeito que mereçam as judiciosas colocações dos ilustres conselheiros que adotam posição diferente, não tiveram a meu ver o condão de modificar a modalidade de lançamento do tributo, que continuou a ser por declaração ou misto. (grifei)

Não se deve perder de linha de conta que o mentionado decreto-lei não instituiu a antecipação do pagamento do imposto, em sua totalidade, o que o desclassificaria do art. 147 do CTN para enquadrá-lo no art. 150 dessa lei nacional. Apenas determinou a antecipação de parte dele, sujeito, evidentemente, ao que viesse a constar da sua declaração de rendimentos. E tanto assim é que a jurisprudência administrativa sempre entendeu que, se da declaração de rendimentos apresentada resultasse prejuízo ou pagamento de imposto maior do que fora calculado com base nas antecipações ou duodécimos, não teria sentido o procedimento de ofício para impor o recolhimento deles, e, tampouco, a multa de lançamento de ofício, como alguns insistiam em cobrar. (grifei).

Note-se que, ao lado dessa inovação, manteve a obrigatoriedade de apresentação de declaração de rendimentos anual que não se

Processo n.º : 13830.000147/95-21
Acórdão n.º : CSRF/01-04.241.

confunde com a atual declaração de ajuste, que tem função diferente.

E ela, a declaração de rendimentos, era essencial, sobretudo para a apuração do lucro real, base do imposto, já que, como se sabe, o contribuinte poderia nela incluir receitas não contabilizadas e bem assim custos, despesas, ou encargos não dedutíveis, que alteravam o lucro líquido. (grifei)

Deste modo, como já se disse alhures, o fisco ficava inibido de lançar o tributo, muito embora o pagamento de antecipações e duodécimos apontassem para a possibilidade da existência de lucros tributáveis, que poderiam ou não ocorrer.

Vencido o prazo para a apresentação da declaração de rendimentos, sem que o contribuinte apresentasse sua declaração de rendimentos, o fisco já podia iniciar o procedimento de ofício."

Corroborava também esse entendimento a lição do Prof. Alberto Xavier, em sua obra "Do lançamento no direito tributário brasileiro", Ed. Resenha Tributária, 1977, São Paulo, p. 78-80, na qual, examinando especificamente o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, na mesma sistemática de apuração anual dos resultados, pontificou:

"Pode ainda suscitar-se a questão de saber se o lançamento do imposto de renda, formalizado no documento denominado 'Recibo de entrega de declaração e notificação do lançamento', em que se contém a apuração do imposto a pagar e o vencimento do crédito tributário, se traduz num caso de 'auto-lançamento' (ou 'lançamento por homologação'), ou, pelo contrário, se não reveste a natureza de verdadeiro lançamento baseado em declaração de contribuinte.

É nossa opinião que o apontado documento, apesar de formalmente unitário, contém em si vários atos jurídicos distintos: um ato pelo qual o Fisco dá quitação ao contribuinte do cumprimento do dever de entregar a declaração de imposto, um lançamento tributário, ou seja, um ato administrativo pelo qual a Fazenda aplica a norma tributária material no caso concreto, definindo a existência e o quantitativo da obrigação de imposto, constituindo assim o crédito tributário; enfim, a notificação do lançamento, ou seja, um ato jurídico complementar pelo qual o

Processo n.º : 13830.000147/95-21
Acórdão n.º : CSRF/01-04.241.

Fisco leva ao conhecimento do contribuinte o conteúdo do lançamento anterior, posto este ser um ato essencialmente receptício. (grifei)

Pode causar perplexidade que a unidade formal do documento recubra esta pluralidade de atos e situações no plano substancial, cuja autonomia lógica tomaria natural a sua prática em momento distintos no tempo e a sua exteriorização em documentos separados. A sintetização documental resulta porém da contiguidade e imediatidade cronológica das operações em causa. O fisco começa por receber a declaração; confere de seguida quitação da sua entrega; examina logo após o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento; e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado, entregando-lhe um só documento que assim assume um plúrimo alcance jurídico. (grifei)

Esta simplificação administrativa não é porém simples fruto de iniciativa da Fazenda, antes encontra suporte expresso na lei, de vez que o art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda prevê, entre as diversas modalidades da notificação do lançamento, a notificação 'no ato da entrega da declaração de rendimentos' (a par da notificação por registrado postal, com direito a aviso de recepção (AR), por serviço de entrega da repartição, ou por edital).

Para deixar melhor caracterizada a figura jurídica que se nos depara, importa distingui-la do lançamento por homologação, previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional. O que caracteriza verdadeiramente esta modalidade é o fato de o pagamento do imposto não depender de prévio exame da autoridade administrativa, de tal modo que ele se apresenta como 'antecipado' em relação a um ulterior e eventual ato administrativo do lançamento praticado pelo Fisco. Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base em declaração, regido pelo arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não em momento posterior do procedimento tributário. (grifei)

A doutrina que acabamos de expor encontra expresso amparo em decisão do Tribunal Federal de Recursos, de que foi relator o Ministro Jorge Lafayette Guimarães, em Agravo de Petição n.º 37.239 (publicado em 'Fisco e contribuinte', junho de 1975, pág. 468 a 470). Reza a ementa deste notável aresto que 'o lançamento por homologação, ou auto lançamento exige o

Processo n.º : 13830.000147/95-21
Acórdão n.º : CSRF/01-04.241.

pagamento antecipado do imposto, pelo contribuinte, com a extinção do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação. (grifei) Com este lançamento não se confunde o efetuado no ato da entrega da declaração de rendimentos, em 14 de junho de 1996, com base nesta, desde logo notificado o contribuinte para pagar em 4 de julho do mesmo ano. Constituído desde então o crédito tributário, ao ser ajuizado o executivo fiscal, em novembro de 1972, já se consumara a prescrição.”

No que tange às exigências reflexas (contribuição para o FINSOCIAL, contribuição para o PIS e contribuição social sobre o lucro), este Conselheiro curva-se ao entendimento dominante nesta Primeira Turma (cf. Ac CSRF/01-03.200, CSRF/01-03.201, CSRF/01-03.203), no sentido de que **a decadência aqui não ocorreu porque o lançamento principal do IRPJ foi considerado formalizado dentro do quinquênio decadencial.**

À vista dessas considerações, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, restituindo-se os autos à Câmara recorrida para exame do mérito do recurso voluntário do sujeito passivo, relativamente ao IRPJ e tributos decorrentes, referentes ao exercício de 1990, ano-base de 1989.

Brasília – DF, 15 de outubro de 2002



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS - RELATOR