

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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Recurso nº : 118.863
Matéria : IRPJ – Ex. 1991
Recorrente : BRASPOST COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ - FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 10 de junho de 1999
Acórdão nº : 108-05.774

IRPJ – EXERCÍCIO DE 1991 - PAGAMENTO INDEVIDO – DIREITO À RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO – PRAZO - No exercício de 1991, ano-base de 1990, o imposto de renda-pessoa jurídica era tributo sujeito a lançamento por declaração, conforme jurisprudência da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. CSRF/01-02.403, de 13/07/98), razão porque o direito de o sujeito passivo pleitear a restituição ou compensação extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário pelo pagamento (arts. 168, I, 165, I e II, e 156, I, CTN). “Ad argumentandum”, se de lançamento por homologação se tratasse, o prazo para requerer a restituição ou compensação seria o mesmo, contado da data da extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado (arts. 168, I, 165, I e II, 156, VII e 150, § 1º, CTN), salvo se o Fisco, antes de findar-se o prazo de 5(cinco) anos, lhe negasse homologação, uma vez que o pagamento antecipado extingui o crédito tributário sob **condição resolutória** de ulterior homologação do lançamento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRASPOST COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Tânia Koetz Moreira (Relatora), Mário Junqueira Franco Júnior, José Henrique Longo e Luiz Alberto Cava Maceira que votaram pelo provimento do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias.



**MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO**

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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

FORMALIZADO EM: 15 JUL 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: JOSÉ ANTONIO MINATEL, NELSON LÓSSO FILHO e MARCIA MARIA LORIA MEIRA.



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774
Recurso nº : 118.863
Recorrente : BRASPOST COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

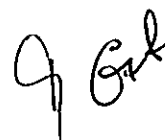
RELATÓRIO

Trata-se de pedido protocolizado em 10.07.97, relativo à compensação de créditos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica pago no ano de 1991 (quotas da DIRPJ/91) com débitos de COFINS e PIS relativos ao período de apuração junho/97. O pleito foi indeferido pelo Delegado da Receita Federal em Joinville/SC, por considerar que ocorreu a prescrição do direito à restituição.

Inconformada, a interessada apresenta impugnação junto à DRJ em Florianópolis/SC, alegando em resumo que: o prazo para pleitear a restituição é de cinco anos contados da extinção do crédito tributário, conforme artigo 168 do Código Tributário Nacional; sendo o imposto de renda sujeito ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre com a homologação expressa ou tácita; a homologação, se não for expressa, se dá no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, contando-se daí os cinco anos do direito de pleitear a restituição. Cita julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça que apoiam sua argumentação.

Decisão singular às fls. 69/74 indefere o pleito e está assim ementada:

**"PRAZO PARA PLEITEAR A COMPENSAÇÃO.
DECADÊNCIA - Decorrido o prazo de cinco anos,
contados a partir da data dos pagamentos considerados
indevidos, opera-se a extinção do direito de pleitear a
compensação. "**



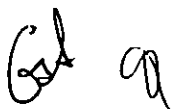
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

A autoridade julgadora cita os artigos 165 e 168 do CTN, que tratam da restituição, e também o artigo 150, que trata do lançamento por homologação, dizendo que, nesta modalidade, o pagamento antecipado **extingue o crédito sob condição resolutória** (art. 150, § 1º). Transcreve o artigo 119 do Código Civil, que define os efeitos da condição resolutória ou resolutiva, para concluir que o pagamento antecipado extingue verdadeiramente o crédito tributário, extinção que surte todos os efeitos jurídicos que lhe são próprios, inclusive o de iniciar a contagem do prazo quinquenal para repetição do indébito. Traça um paralelo entre o prazo que o contribuinte tem para pleitear a restituição e aquele que a Fazenda Nacional dispõe para proceder à cobrança dos créditos tributários constituídos, dizendo que não se pode admitir que a intenção do legislador tenha sido a de atribuir ao contribuinte o prazo de dez anos para exercer o seu direito, enquanto a Fazenda disporia de apenas cinco anos. Cita por fim julgado do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o direito à restituição de tributo extingue-se em cinco anos contados do pagamento indevido.

Ciência da decisão em 21.12.98. Recurso Voluntário interposto em 12.01.99 e juntado às fls. 76/80. Diz a Recorrente que o crédito tributário não pode extinguir-se antes do seu nascimento. O lançamento compete privativamente à autoridade administrativa, pelo que não constitui lançamento o cumprimento pelo contribuinte da obrigação de recolher o tributo, submetendo-o à posterior homologação. Se o contribuinte pagou o imposto antes do lançamento, como é o caso, o termo inicial do prazo para restituição é o da homologação. Por ficção, acrescenta, considera-se o lançamento homologado cinco anos após a ocorrência do fato gerador, se a lei não fixar prazo diverso e se não comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Por isso, conclui ser legítimo seu pleito de compensação, por não ter ocorrido a decadência.

É o Relatório.



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

VOTO VENCIDO

Conselheira: TÂNIA KOETZ MOREIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Trata-se de pedido de compensação de créditos provenientes de pagamento de IRPJ nos meses de abril a dezembro de 1991, com débitos de COFINS e PIS do período de apuração junho/97. Referido pleito deu entrada na unidade preparadora em 10.07.97. Está em discussão a questão do prazo de decadência para pleitear a restituição de valores pagos a maior ou indevidamente.

Para facilitar a leitura, transcrevo os dispositivos do Código Tributário Nacional invocados pela Recorrente e analisados no julgado singular.

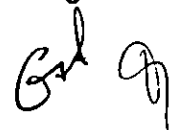
Quanto ao lançamento por homologação:

"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 do lançamento.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador;

 5

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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.
[...]

Quanto ao direito à restituição:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento, [...], nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
[...]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;
[...].”

E quanto à extinção do crédito tributário:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

[...]

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º ;[...].”

O termo *a quo* para a contagem do prazo concedido ao sujeito passivo para pleitear a restituição do indébito é, como se viu, a data da extinção do crédito tributário.



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

Há duas questões a serem respondidas. Primeiro, se o imposto de renda inclui-se entre os tributos cujo lançamento se dá por homologação. Depois, e se positiva a resposta, quando se dá, nessa modalidade de lançamento, a extinção do crédito tributário.

A natureza do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Muito se tem discutido sobre a natureza do lançamento do imposto de renda, se por declaração ou se por homologação. Não me estendo na questão, pois os argumentos em favor de uma e de outra tese já foram, neste Colegiado, exaustivamente expostos.

Alinho-me entre os que endossam o entendimento de que, desde a edição do Decreto-lei nº 1.967/82, o lançamento do Imposto de Renda passou a reger-se pelas regras da homologação, pois desde aí a legislação impõe ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, após a devida apuração, antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte do ente tributante.

Tal sistemática enquadra-se perfeitamente nos ditames do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que define o lançamento por homologação como sendo aquele que “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e que “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

Posto isto, resta saber o momento em que, nessa modalidade, se dá a extinção do crédito tributário.



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

A extinção do crédito tributário

Tratando do lançamento por homologação, em três momentos o Código Tributário Nacional refere-se à extinção do crédito. No parágrafo 1º do artigo 150, diz que "o pagamento antecipado [...] extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento". No parágrafo 4º do mesmo artigo, lê-se que, expirado o prazo de cinco anos a contar do fato gerador sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e "definitivamente extinto o crédito". E por fim, o artigo 156, que elenca as modalidades de extinção, inclui em seu inciso VII "o pagamento e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º"

Aparentemente, estaríamos diante de uma incoerência, pois em dois momentos distintos (no pagamento antecipado e na sua homologação) dar-se-ia a extinção de um mesmo crédito tributário. Primeiro uma extinção "provisória" ou "precária", atrelada a uma condição resolutiva a se implementar futuramente, e depois uma extinção "definitiva". O elo que une essas assertivas, parece-me, está no *caput* do artigo 150, ao definir que o lançamento, na modalidade ali tratada, opera-se pelo ato da homologação. Esse ato, já se sabe, pode ser expresso ou tácito.

Definido que o lançamento se dá quando da homologação, afasta-se a interpretação de que o pagamento antecipado, por si só, possa ser extintivo de crédito ainda não constituído. O artigo 156 é claro: "Extinguem o crédito tributário..." . Só pode ser extinto o que já nasceu, o que já existe. Há que se entender que estamos diante de um processo, no sentido de uma seqüência de atos integrados que se estendem no tempo, processo este que se inicia com a ocorrência do fato gerador, continua com o pagamento antecipado e encerra-se com o ato de homologação, expresso ou tácito. Aí estarão presentes as duas ocorrências: o pagamento antecipado

9 64 8

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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

e a homologação, completando-se o *processus* e, nos exatos dizeres do parágrafo 4º do artigo 150, extinguindo-se **definitivamente** o crédito tributário.

Ora, a se entender que o crédito já estaria extinto desde o pagamento antecipado (o que, repito, não se pode endossar, pois naquele momento ele nem sequer nascera), não teria sentido o parágrafo 4º. Tampouco o inciso VII do artigo 156, pois o simples pagamento como forma de extinção já está contemplado em seu inciso I, e seria redundante sua repetição.

Transcrevo parte de artigo de Paulo de Barros Carvalho, que analisa de forma lúcida e clara o assunto, distinguindo o pagamento em sentido estrito do pagamento antecipado:

“Com o pagamento em sentido estrito extingue-se o crédito tributário. Di-lo, de maneira incisiva, o art. 156, inciso I, contemplando-o pura e simplesmente, na sua singularidade. Basta que o pagamento seja efetuado, em se tratando de tributos já lançados, e o crédito se extinguirá. Com o pagamento antecipado, todavia, tem início um *processus* que pressupõe sua integração a outro ato, de cunho homologatório. Neste se exaure a figura do lançamento por homologação, desaparecendo, então o crédito da Fazenda Pública. Sobre isso, aliás, o mesmo artigo 156, no seu inciso VII, é peremptório, ao prescrever que o *pagamento antecipado e a homologação do lançamento* extinguem o crédito tributário. Atente-se para que o conectivo é o conjuntor (e), de tal arte que a fórmula final, na sua integralidade lógica, somente será verdadeira se as duas proposições o forem, isto é, se tiver ocorrido o pagamento antecipado e se tiver havido o ato homologatório, expressa ou tacitamente.” [Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de fevereiro de 1997, nº 3/97, página 77]

E mais adiante, no mesmo artigo:



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

“O preciso instante em que ocorre o desaparecimento do crédito passa a ser decisivo para computarmos o início da fluência daquele prazo quinquenal. E volta à baila a temática do pagamento antecipado, distinguindo-se aqui, nitidamente, daquel'outro que chamamos de pagamento em sentido estrito. Pois bem, este último é fato extintivo por vontade imperativa do artigo 156, I. Trata-se do pagamento de tributo que já foi lançado pela autoridade competente. O primeiro, porém, pagamento antecipado que é, fica sujeito ao ato homologatório de que falamos, quando assumirá a plenitude de seus efeitos jurídicos. Somente neste átimo, com o aperfeiçoamento jurídico que a ordenação requer, haverá a extinção do crédito. Por outro modo, isso significa que não se opera a extinção do direito subjetivo à prestação pecuniária, com o pagamento antecipado. O direito que vigora no Brasil, por disposição explícita, quer mais, exigindo que esse ato praticado pelo contribuinte seja homologado pela Administração Pública, de maneira expressa ou tácita, para que o crédito desapareça.”

E também Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros, SP, 1997:

“É relevante notar que a extinção do crédito tributário, a demarcar o início do prazo extintivo do direito à repetição, nem sempre acontece com o pagamento do tributo. Em se tratando de tributo objeto de lançamento por homologação, o simples pagamento não é suficiente para extinguir o crédito tributário, que, aliás, ainda nem existe naquele momento. A extinção do crédito só se opera na verdade com a homologação, e como esta geralmente não se faz expressamente, o lançamento só se perfaz com a homologação tácita, vale dizer, após cinco anos da data do pagamento.”

Nesta linha de raciocínio, concluo que, no caso de lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário só se consuma quando do ato homologatório. Não havendo homologação expressa, esta se dá no prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

O direito de pleitear a restituição do tributo pago a maior ou indevidamente

Como acima se viu, a contagem do prazo de cinco anos para que o sujeito passivo exerça seu direito de pleitear restituição do que pagou indevidamente tem início na data da extinção do respectivo crédito tributário. No caso, sendo o pagamento que entende indevido referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano de 1990 (DIRPJ/91), a extinção de crédito se deu com a homologação ocorrida cinco anos após a ocorrência do fato gerador, ou seja, em 31.12.95. Aí inicia-se o segundo prazo, o de seu direito de requerer a devolução do que tenha sido pago indevidamente. Portanto, é tempestivo o pedido formulado em 10.07.97.

Finalizando, é relevante anotar que este entendimento tem respaldo na jurisprudência já pacificada do Superior Tribunal de Justiça, da qual transcrevo a título exemplificativo:

Acórdão RE 178615/SP, Sessão de 01.09.98, DJ 01.03.99

“TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. ADICIONAL AO IMPOSTO DE RENDA. [...]

6. O tributo arrecadado pela via de lançamento por homologação aó prescreve, para fins de repetição de indébito, cinco anos após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, quando não há homologação expressa pelo Fisco. Jurisprudência pacífica das 1ª e 2ª Turmas e da 1ª Seção do STJ.”

Acórdão RE 151084/RJ, Sessão 01.12.97, DJ 02.02.98

“TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. DEL 2.288/1986. DESNECESSIDADE DA PROVA DO CONSUMO. PRESCRIÇÃO. PRECEDENTES. [...]



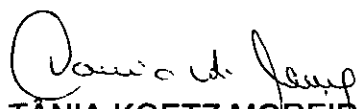
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

III – Quanto à tese da prescrição o Acórdão recorrido não merece reforma. O empréstimo compulsório constitui espécie de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não tendo havido homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após decorridos 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, somados de mais 5 anos, contados da homologação tácita.”

Por todo o exposto, meu Voto é no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a decadência, devolvendo os autos à origem para que seja apreciado o mérito do pedido.

Sala de Sessões, em 10 de junho de 1999


TANIA KOETZ MOREIRA



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

VOTO VENCEDOR

Conselheiro: MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, Relator Designado

Como relatado pela douta Conselheira Relatora, examina-se no presente recurso do sujeito passivo pedido de compensação de créditos de IRPJ (pagos nos meses de abril a dezembro de 1991, referentes a quotas de DIRPJ/91, ano-base de 1990) com débitos de COFINS E PIS do período de apuração de junho de 1997.

Tendo o contribuinte dado entrada em seu pleito somente em 10.07.97, entendeu o julgador monocrático ter ocorrido a decadência do direito à compensação (ou restituição), posto que decorridos mais de 5 (cinco) anos contados das datas dos pagamentos que teriam sido indevidos.

Com a devida vênia da e. Conselheira Relatora e dos demais que a acompanharam, decidiu bem a autoridade julgadora singular, ao declarar decadente o direito do sujeito passivo à repetição do indébito.

Preliminarmente releva destacar que, em se tratando de tributo (IRPJ), sujeito, à época (exercício de 1991, ano de 1990), à modalidade de lançamento denominada "por declaração", entendimento prevalente na E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, aplica-se ao presente caso as disposições do art. 168, I, c/c o art. 156, I, ambos do CTN, já transcritos pela Relatora em seu voto.

Portanto, diferentemente do sustentado pela douta Conselheira Relatora, que entendeu tratar-se, aqui, de hipótese de "lançamento por homologação",



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

o prazo decadencial deve ser contado das datas em que se deram os pagamentos ditos indevidos. Tendo o último deles ocorrido no dia 20/12/91, o prazo quinquenal se expirou definitivamente em 20/12/96.

Reporto-me nesse ponto ao voto que proferi no Acórdão nº CSRF/01-02.403, de 13/07/98, que ora transcrevo:

"DECLARAÇÃO DO VOTO

Acompanho o voto do Conselheiro Relator, Dr. Celso Alves Feitosa, pela sua conclusão.

Efetivamente comungo do entendimento por ele manifestado, no sentido de que, no caso dos autos, a decadência não se consumou.

Divirjo, contudo, quanto a algumas considerações feitas pelo douto relator, que serviram de fundamentos para a sua conclusão de que o Fisco não estava impedido de proceder à revisão do lançamento, posto que não exaurido, "in casu", o quinquênio decadencial.

A despeito de não haver previsão regimental no sentido de que todos os Conselheiros devem expressar por escrito o seu voto, senti-me impelido a fazê-lo, por tratar de matéria que tem gerado grandes discussões, e porque esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, cumprindo o seu principal papel, de órgão incumbido de promover a uniformização dos julgados proferidos pelas diversas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes, deve externar o verdadeiro e atual entendimento dominante sobre o tema.

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 1986, ano-base de 1985, na hipótese em que a declaração de rendimentos foi apresentada em 20/05/86.

Para aqueles filiados à corrente de que o IRPJ, já no exercício de 1986, submete-se ao lançamento do tipo "por homologação", o "dies a quo" se dá em 31/12/85, data do fato gerador (art. 150, parágrafo 4º, CTN).

Para os que entendem que o lançamento do IRPJ, ainda no exercício de 1986, se amoldava à modalidade "por declaração", o termo inicial se

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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

dá na data da entrega da declaração de rendimentos, se esta é anterior ao primeiro dia do exercício seguinte (art. 173, I e parágrafo único, CTN), que no caso dos autos é 20/05/86.

Por sua vez, o E. Superior Tribunal de Justiça, muito embora examinando exigência de contribuição previdenciária, entendendo que o art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, parágrafo 4º, concluiu que o termo inicial deve ser contado do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento, conforme RE nº 58.918-5/RJ (D.J.U., I, de 19.06.95). No caso dos autos, o "dies a quo" teria se dado somente em 1º/01/91.

Já o Conselheiro Relator do presente recurso especial da Fazenda Nacional, apresenta uma quarta possibilidade de contagem do quinquênio decadencial.

Embora aceite que o lançamento do IRPJ do exercício de 1986 tenha a modalidade do tipo "por homologação", o douto Conselheiro Relator sustenta que o "dies a quo" se desloca da data da ocorrência do fato gerador (31/12/85) para a data fixada para a entrega da declaração de rendimentos, ou para a da em que efetivamente apresentada (20/05/86), se esta se deu antes daquela.

A despeito de este Conselheiro ter concluído, como o Conselheiro Relator, que para o caso sob exame o "dies a quo" se deu em 20/05/86, não comungo, "data venia", dos fundamentos por ele apresentados.

Isso porque 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, 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.

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) o pagamento de parcelas

 15

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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

(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 (ou realizar, efetuar, fazer, quitar) o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Esse o entendimento ainda prevalente nesta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendimento de há muito consolidado, conforme já nos dava conta o Acórdão nº 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 aquele 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 recentes Acórdãos nº CSRF/01-01.945, de 18/03/96, e CSRF/01-02.108, de 02/12/96.

Reporto-me agora ao voto que proferi no Acórdão nº 108-03.609, de 16/10/96, 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 nº 1.967/82.

Defendem alguns Conselheiros, dentre os quais a maioria dos integrantes desta Câmara, que apesar de o formulário de 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.

Go

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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

Esta 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 1.967/92, 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 consistente 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,



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

em razão da incompetência daqueles estabelecimentos para notificar o sujeito passivo da obrigação tributária.

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. "

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



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

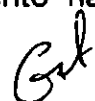
Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

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 momentos 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.

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 (A.R.), 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. (negritei)

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 nº 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 pagamento antecipado do imposto, pelo contribuinte, com a extinção do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação. Com este lançamento não se



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

confunde o efetuado no ato da entrega da declaração de rendimentos, em 14 de junho de 1966, 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. "

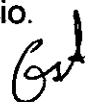
Esses os fundamentos que entendo suficientes para demonstrar que o contribuinte efetivamente decaiu de seu direito de pleitear a aludida compensação, uma vez decorrido o prazo de 5 (cinco) anos contados da data extinção do crédito tributário.

Contudo, "ad argumentandum", ainda que à modalidade de lançamento dito por homologação o IRPJ já se amolda-se à época (exercício de 1991, ano-base de 1990), o quinquênio decadencial também já teria operado.

Nessa hipótese, aplicar-se-iam as disposições dos artigos 168, I, 156, VII, 150, § 4º, todos do CTN, já transcritos pela Conselheira Relatora em seu voto, além da regra contida no § 1º do mesmo art. 150, "in verbis":

"Art. 150 -
§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste
artigo **extingue o crédito, sob condição resolutória de ulterior**
homologação do lançamento.
....."

Ora, o pagamento antecipado do tributo **extingue desde logo** o crédito tributário, salvo se evento futuro e incerto (a não homologação expressa) vier a ocorrer. Nessa hipótese, negada a homologação, anula-se a extinção do crédito tributário e abre-se prazo (decadencial) ao Fisco para promover o lançamento de ofício.



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

No caso sob exame, tendo se realizado a condição (houve a homologação tácita), a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado produz todos os efeitos jurídicos que lhe são próprios (liberação definitiva do sujeito passivo em relação ao vínculo jurídico que o prende ao sujeito ativo), inclusive o de iniciar a contagem do prazo quinquenal para a repetição do indébito, ou para pleitear a sua compensação.

Nessa conformidade, "data venia", **faz sentido sim** a existência do inciso VII do art. 156 do CTN, que prevê que "o pagamento antecipado e a homologação do lançamento (...)" extingue o crédito tributário.

Esse dispositivo (art. 156, VII, CTN), interpretado em conjunto com o § 1º do art. 150 do CTN, estatui que o pagamento antecipado extingue de imediato o crédito tributário, salvo se o Fisco, antes de findar-se o prazo de 5 (cinco) anos, negar-lhe homologação.

O que **não faz sentido** é o Fisco, na hipótese de tributos sujeitos à sistemática de lançamento do tipo "por homologação", ter 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para proceder ao lançamento de ofício, enquanto o sujeito passivo disporia de 10 (dez) anos para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente.

Poderiam surgir situações em que o contribuinte planejasse pleitear, entre o sexto e o nono anos, restituição de tributo pago a **determinado título**, sabedor da impossibilidade de a autoridade administrativa compensar ou cobrar o mesmo tributo que teria deixado de ser pago a **outro título**.



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

Processo nº : 13971.000353/97-80
Acórdão nº : 108-05.774

Nessa ordem de juízos, e a despeito das apontadas manifestações doutrinária e jurisprudencial em sentido contrário, entendo que o sujeito passivo decaiu do seu direito de pleitear a aludida compensação, razão porque NEGO provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 10 de junho de 1999



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS