



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.000809/99-29
Recurso nº : 138.438
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1994
Recorrente : SOTREQ S/A
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ
Sessão de : 02 de dezembro de 2004
Acórdão nº : 103-21.805

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento tributário nos casos de tributos enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOTREQ S/A.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, maioria de votos DAR provimento ao recurso 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: 25 FEV 2005

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





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.000809/99-29
Acórdão nº : 103-21.805

Recurso nº : 138.438
Recorrente : SOTREQ S/A.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Sotreq S/A, devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão DRJ/RJOI nº 2.809/2003 (fls. 284), da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro/I-RJ, que julgou procedente em parte o auto de infração de imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), às fls. 61.

Segundo o relato da autoridade fiscal, a reserva de reavaliação de bens do ativo permanente não foi adicionada ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real do período 12/93, "face à inobservância dos requisitos legais", conforme enquadramento legal discriminado no auto de infração. Aplicada multa *ex officio* de 75% da qual trata o art. 44, I, da Lei 9.430/96. Ciência do auto de infração à ora recorrente em 27/04/99.

O colegiado de primeira instância, por maioria de votos, excluiu da exigência a parcela do crédito tributário correspondente aos valores oferecidos à tributação nos anos-calendário 1997 e 1998, o que caracterizou postergação de pagamento do imposto. Eis a ementa do julgado, *in verbis*:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 1993

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Não há cerceamento do direito de defesa, quando o representante legal do contribuinte toma ciência de intimação a este último dirigida. ✓
DECADÊNCIA

Somente se extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário depois de cinco anos contados da data da entrega da declaração ou, na sua falta, do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. ✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.000809/99-29
Acórdão nº : 103-21.805

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-
calendário: 1993 ✓

Ementa: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - INOBSERVÂNCIA DE
REQUISITOS LEGAIS ✓

Deve ser adicionado ao Lucro Líquido do Exercício, para efeito de
determinação do Lucro Real a contrapartida do aumento dos bens do
Ativo Permanente, quando o Laudo de Avaliação não satisfaz as
exigências das Leis comerciais e fiscais. ✓

Cientificada da decisão em 29/08/2003, conforme comprovante às fls.
307, a interessada apresentou recurso voluntário em 29/09/2003 (fls. 319), por meio do
qual alega, em breve síntese, preliminarmente, ter ocorrido decadência do direito de
constituir o crédito tributário e aponta existência de erro material na decisão recorrida.
No mérito, afirma que o laudo de avaliação e a reserva foram constituídos com
observância da legislação pertinente. ✓

Às fls. 361, despacho do órgão preparador atesta a regularidade do
arrolamento. ✓

É o relatório. ✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.000809/99-29
Acórdão nº : 103-21.805

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

O recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. ✓

Discute-se a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao IRPJ, tributo submetido à modalidade prevista no artigo 150 do CTN – Código Tributário Nacional¹, 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

¹ Lei 5.172/66.
jms – 21/02/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.000809/99-29
Acórdão nº : 103-21.805

notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

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. ✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.000809/99-29
Acórdão nº : 103-21.805

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 Machado²: ✓

"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

² "LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA", Dialética e Icet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.
jms - 21/02/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.000809/99-29
Acórdão nº : 103-21.805

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 Minatel³, quando integrava a 8ª Câmara deste Conselho, com a objetividade e a simplicidade que lhe são peculiares, assim se pronunciou ao enfrentar a matéria:

"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 Xavier⁴, 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: ✓

³ Voto integrante do Acórdão 108-04.393, sessão de 09/07/97.

⁴ DO LANÇAMENTO: TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO", Forense, Rio de Janeiro-RJ, 1998, pág. 87.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.000809/99-29
Acórdão nº : 103-21.805

"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 §§ 1º e 4º 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 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 inc. V do art. 149 apenas tem a função de autorizar 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 artigo 150 como regra específica para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.000809/99-29
Acórdão nº : 103-21.805

os casos de lançamento por homologação. O decurso do prazo sem manifestação do Fisco pressupõe a sua concordância tácita e extingue o direito de lançar. ✓

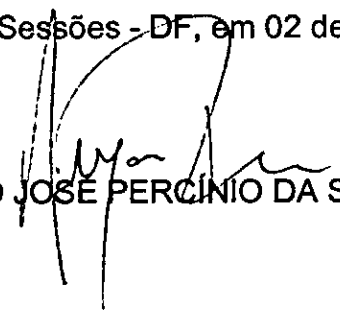
Também me parece natural que o prazo tenha a sua contagem iniciada com o nascimento da obrigação tributária. Nas duas outras modalidades – de ofício e declaração, o lapso temporal (art. 173, I) encontra justificativa na necessidade de reservar-se tempo para o procedimento administrativo que antecede 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. ✓

Portanto, o direito de constituir o crédito tributário de IRPJ, relativo ao fato gerador 31/12/93, já estava alcançado pela decadência quando da lavratura do auto de infração em 27/04/99. ✓

A apreciação do mérito resta prejudicada pelo acatamento da preliminar de decadência. ✓

Considerando o conjunto da análise acima, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 02 de dezembro de 2004 ✓


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

