



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº : 16327.000524/2005-71
Recurso nº. : 156.583
Matéria : IRPJ – EX. 2000
Recorrente : 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Interessado : BANCO ITAÚ S. A.
Sessão de : 25 DE ABRIL DE 2007
Acórdão nº. : 105-16.398

DECADÊNCIA – IRPJ - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Na ocorrência de dolo fraude ou simulação, o início da contagem do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado, antecipando para o dia da entrega da declaração se feita no ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores. (Art. 150 § 4º e 173-I e § único do CTN).

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 6ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO RIO DE JANEIRO/RJ I.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE e RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL, DANIEL SAHAGOFF, ROBERTO BEKIERMAN (Suplente convocado), WILSON FERNANDES GUIMARÃES, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT.

Processo nº.: 16327.000524/2005-71
Acórdão nº.: 105-16.398

Recurso : 156.583

Recorrente : 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I.

RELATÓRIO

Tratam os autos de recurso de ofício apresentado pela 8ª Turma da DRJ em São Paulo SP-I, nos termos do artigo 34 inciso I do Decreto nº 70.235/72, em virtude de ter exonerado crédito tributário superior ao limite estabelecido na Portaria MF 375 de 07 de dezembro de 2.001.

Trata-se de lançamento para exigência do IRPJ, em virtude de compensação indevida de prejuízos, saldo compensado a maior, em 31.12.99 tudo conforme TVF e auto de infração, fls 50/57.

A autuação teve como enquadramento a legislação: Arts. 247, 250 inciso III, 251, § único, 509 e 510 do RIR/99.

Da impugnação

Inconformado com a autuação o contribuinte apresentou a impugnação dentro do prazo legal, argumentando em epítome o seguinte.

Decadência do direito de lançar.

Afirma que a teor do artigo 150 § 4º do CTN em março de 2.005, quando fora cientificado do lançamento já ocorrera a homologação tácita do fato gerador ocorrido em 31.12.99, pois já decorreram mais de cinco anos.

Cita doutrina e jurisprudência da CSRF, contida nos acórdãos CSRF 01-04.315, CSRF 01-03.970.

Quanto ao mérito faz relato da evolução dos prejuízos, apurado em 1.997 e dos equívocos cometidos pela fiscalização e diz que o prejuízo não pode ser reduzido pois não há decisão definitiva quanto ao processo 16327.002784/2001-57.



Processo nº.: 16327.000524/2005-71
Acórdão nº.: 105-16.398

A 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I analisou a autuação bem como a impugnação e julgou improcedente o lançamento, ancorando sua decisão na tese da decadência ocorrida nos termos do artigo 150 § 4º do CTN.

De sua decisão recorre a este Colegiado.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long tail, positioned below the text "É o relatório."

Processo nº.: 16327.000524/2005-71
Acórdão nº. : 105-16.398

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é cabível, pois o limite de alçada fora ultrapassado, dele tomo conhecimento.

Analisando os autos verifico a correção da decisão pois o motivo da insubsistência do lançamento declarada pela autoridade julgadora foi o fato do lançamento ter sido realizado a destempo.

Tratando-se de decadência é importante estabelecer as datas do fato gerador e da ciência do lançamento.

Fato gerador: 31.12.1.999

Ciência do lançamento: 31.03.2.005 (fl. 55).

O Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do CTN:

"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



Processo nº.: 16327.000524/2005-71
Acórdão nº. : 105-16.398

iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150, § 4º, do CTN:

“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.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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”

Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.

Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por declaração ou



Processo nº.: 16327.000524/2005-71
Acórdão nº.: 105-16.398

misto, outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.

Alberto Xavier, em sua clássica obra *Do lançamento*, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Daí conclui Alberto Xavier:

"Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base na declaração, regido pelos 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 no momento posterior do procedimento tributário". (pg. 80).

Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

Com efeito, com a edição do Decreto-lei 1967/82, desvinculou-se o prazo do pagamento do imposto com a entrega da declaração de rendimentos não havendo mais, pois, o prévio exame da autoridade administrativa. Se mais não bastasse, com a descentralização da entrega da declaração de rendimento, não se pode alegar, em absoluto, estar havendo exame do lançamento pela autoridade administrativa, pois o simples carimbo apostado pelo estabelecimento receptor da declaração (que, aliás, pode ser uma instituição financeira), à evidência, não pode ser considerado notificação de lançamento nos termos preconizados no art. 142 do CTN. Logo, o contribuinte recolhe (está obrigado) as parcelas do imposto devido sem que tenha ocorrido qualquer manifestação da autoridade administrativa. Ademais, grande parte do imposto já deve ser recolhido antes da própria entrega da declaração de rendimentos sob a forma de



Processo nº.: 16327.000524/2005-71
Acórdão nº. : 105-16.398

antecipações, duodécimos ou recolhimentos estimados (calculável com base em lucro presumido) na linguagem atual.

Não há dúvida, pois, ser o IRPJ um tributo sujeito a lançamento por homologação.

A declaração do imposto de renda, hoje, representa o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de vista jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, a Fazenda Nacional deve verificar a atividade do contribuinte, homologando-a dentro do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considerar-se-á, de forma tácita, homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo, portanto, o direito de a Fazenda corrigir ou lançar "ex officio" (via auto de infração) o tributo anteriormente não pago, sendo inaplicável à espécie a regra do art. 173, I, do CTN ou a disciplinada no § 2º do art. 711 do RIR/80, aliás não reproduzida no atual RIR/94.

Paulo de Barros Carvalho, a esse propósito, é claro:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário" (Curso do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. Ed., pg. 311).

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.



Processo nº.: 16327.000524/2005-71
Acórdão nº. : 105-16.398

A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. n.º 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94)

Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeatur" sujeito a pagamento antecipado.

É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.

Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:

"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).

...

"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na



Processo nº.: 16327.000524/2005-71

Acórdão nº. : 105-16.398

disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)". (fls. 440/441),

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

"...Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)

Aliás, a interpretação de que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento realizado é a única possível, sob pena de nulificar todas as regras insertas no art. 150 e §§ do CTN, especialmente a do § 4º.

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se já que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, o legislador, à evidência, não quis dizer (e não disse) que homologável seria o pagamento do tributo (R\$ 100,00, p.ex.), posto que o valor recolhido, qualquer que seja a sua grandeza, considerado em si mesmo, não diverge (R\$ 100,00 são , sempre e necessariamente, R\$ 100,00) sendo, pois, inexoravelmente homologável. Nesse diapasão, admitindo-se a tese de que homologável seria apenas o valor pago (atividade de pagamento), a regra inserta no § 4º do art. 150 do CTN, porque então não haveria sobre o que divergir, seria estúpida e absolutamente desnecessária, posto que não abrangeria as situações em que não tenha havido pagamento ou que, em tendo havido, o teria sido feito com insuficiência, não obstante toda a atividade procedimental exercida pelo contribuinte.

Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer. O intérprete e aplicador do direito, sobretudo o investido em funções judicantes, deve buscar, para além das palavras, o exato conteúdo normatizado. Ou nos afastamos do sentido puramente literal posto na lei ou, com a devida vênia, sem demérito aos ilustres filólogos e lexicográficos, se interpretar o direito significasse simplesmente



Processo nº.: 16327.000524/2005-71
Acórdão nº. : 105-16.398

colocar a norma jurídica à vista de conceitos postos em dicionários, parodiando Paulo de Barros Carvalho,

"... seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas, explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão a sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as conseqüências que lhe são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).

Carlos Maximiliano, mestre dos mestres na arte da hermenêutica e interpretação do direito, a propósito da matéria preleciona:

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

Mais adiante, já tratando do processo sistemático de interpretação, Carlos Maximiliano dá a pedra de toque à sua lição:



Processo nº.: 16327.000524/2005-71
Acórdão nº.: 105-16.398

"Consiste o Processo sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

...

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma, acha-se cada um em conexão íntima com outros...

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma emanaram; verifica-se o nexó entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtém esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.

O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contempladas do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial. (ob. cit., pgs. 128/129)

Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e, conseqüentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos postos nos textos legais possam ter, mas sim analisá-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.

Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública,



Processo nº.: 16327.000524/2005-71
Acórdão nº.: 105-16.398

tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.

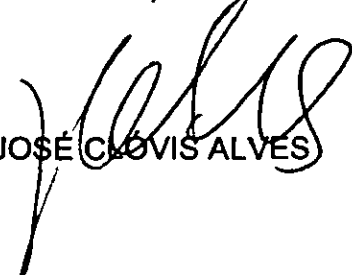
O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento.

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN" (Revista Dialética de Direito Tributário n.º 26 – p. 61/66)."

A CSRF de longa data já pacificou o entendimento de que os tributos regidos pela modalidade de lançamento por homologação, como IRPJ, estão submetidos à regra do artigo 150º 4º do CTN, conforme decisões contidas nos acórdãos CSRF/01-05.583, 05.566 e 05.549, todos de dezembro de 2.006.

Assim conheço do recurso de ofício e no mérito voto para negar-lhe provimento.

Brasília DF, 25 de abril de 2007.


JOSE CLOVIS ALVES