



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

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Recurso nº : 135.911  
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1995,1997 e 1998  
Recorrente : BANCO SUDAMERIS BRASIL S.A.  
Recorrida : 8ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP -I  
Sessão de : 14 de abril de 2004  
Acórdão nº : 103-21.585

**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.

**JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA** - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante da falta.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE - JUROS DE MORA** - A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não interrompe ou elimina a incidência dos juros de mora, salvo na existência de depósito no montante integral.

**JUROS DE MORA - TAXA SELIC** - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

Negado Provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO SUDAMERIS BRASIL S.A.

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário no ano de 1995, vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero (Relatora) e Cândido Rodrigues Neuber e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA  
RELATOR - DESIGNADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

FORMALIZADO EM: 18 JUN 2004

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

Recurso nº : 135.911  
Recorrente : BANCO SUDAMERIS BRASIL S.A.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de exigência fiscal formalizada através de Auto de Infração, relativo a Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, nos anos-calendário de 1995, 1997 e 1998, no montante de R\$ 44.213.586,56, incluídos os juros de mora.

O lançamento está descrito no Termo de Verificação de fls. 10 a 15, como dedução indevida do Lucro Líquido do Exercício, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, com exigibilidade suspensa por força de medida judicial.

A acusação fiscal está fundamentada no parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

Às fls. 180 a 204, a autuada inconformada com o lançamento, apresentou Impugnação a seguir sintetizada:

Inicialmente pugna pelo conhecimento da Impugnação por parte do órgão julgador de 1ª Instância Administrativa, nas matérias que não são objeto da ação judicial em curso, especificamente da decadência, da não incidência dos juros de mora e da utilização da Taxa SELIC como índice de juros moratórios.

Alega que ocorreu a decadência em relação ao fato gerador de 31/12/95, pois o Imposto de Renda Pessoa Jurídica é um tributo cujo lançamento ocorre por homologação, nos termos do caput do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), e, como a lei não fixou de modo diverso, o prazo para a homologação é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, *ex vi* do parágrafo 4º do mesmo artigo 150 do CTN. Cita diversas ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes, neste sentido, para ao final concluir que, "o suposto lançamento, consistente em auto



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

***de infração lavrado em abril de 2.001, é extemporâneo, no que concerne aos lançamentos relativos ao fato gerador 31/12/1995, não podendo produzir quaisquer efeitos, razão pela qual deve ser decretada a sua decadência, com sua conseqüente anulação e cancelamento da exigência tributária."***

No mérito, após relatar o histórico das medidas judiciais interpostas com o intuito de obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário guerreado, conclui que após o provimento de seu recurso de Apelação em MS junto ao TRF, não pairam dúvidas sobre a condição de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, " *sendo impossível à pretensão do Sr. Agente Fiscal de lançar juros de mora na presente autuação*", pois estaria resguardado da aplicação de qualquer penalidade.

Ainda contestando o lançamento dos juros de mora, cita o artigo 63 da Lei nº 9.430/96, que " *extinguiu a caracterização da mora até 30 dias após a decisão que cassar a liminar.*" Mesmo admitindo que o preceito legal invocado refere-se explicitamente à multa, também se aplica aos juros de mora, " *pela óbvia razão que a incidência dos mesmos depende da verificação da mora*". Na mesma linha interpreta que o parágrafo 3º do artigo 953 do Decreto nº 3.000, de 17.06.99 (RIR/99), estaria a corroborar tal conclusão, pois estabelece que " *somente após o vencimento da dívida, evidenciado pela cassação/revogação da liminar, será devida a incidência dos juros de mora (ainda que desde o momento de sua concessão), e não durante a vigência da medida liminar que a suspendeu*". Cita algumas ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes que afastaram a exigência de juros de mora, particularmente em casos que a suspensão da exigibilidade operou-se por depósito judicial.

Também sustenta que no presente caso, dada a condição de suspensão do crédito tributário, não seria possível a lavratura de Auto de Infração para a formalização do crédito tributário, sendo admissível até a lavratura de Termo de Verificação, vez que não ocorreu ilícito tributário.

Por derradeiro, defende a inaplicabilidade da Taxa Selic como índice balizador dos juros de mora para os tributos especificamente relativos ao ano-calendário

*Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

de 1995, por ferir o princípio da irretroatividade das leis, posto que sua exigência foi introduzida no mundo jurídico pela Lei nº 9.065/95, e também para todo e qualquer tributo vencido, na medida em que a sua utilização fere o princípio constitucional da estrita legalidade consagrado no artigo 5º, II e artigo 150, I, da Constituição Federal, uma vez que sua definição e sistemática de cálculo encontram-se previstas em atos infralegais expedidos pelo Banco Central (BACEN).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, apreciou a peça impugnatória e através do Acórdão nº 200, de 18 de dezembro de 2001, decidiu pela procedência em parte do lançamento, para excluir parcela do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1995, face ocorrência de erro material ocorrido na utilização da base de cálculo do lançamento. O mencionado Acórdão assim está ementado:

**Assunto:** *Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

**Data do fato gerador:** *31/12/1995, 31/12/1997, 31/12/1998*

**Ementa:** **CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL** - *O ingresso de ação judicial importa na renúncia à discussão na esfera administrativa, devendo a matéria aguardar a decisão definitiva a ser proferida na esfera judicial. O processo administrativo deverá contudo ter seu prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada.*

**DECADÊNCIA** - *O prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ, quando o contribuinte opta pela apuração anual da base de cálculo, é de cinco anos, contados da data de entrega da correspondente DIRPJ, se esta anteceder o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.*

**JUROS DE MORA** - *Os acréscimos moratórios são devidos mesmo quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário correspondente, por expressa disposição legal, independentemente de lançamento.*

**TAXA SELIC** - *Utilização da Taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar.*

**BASE DE CÁLCULO - ÊRRO MATERIAL** - *Deve o julgador administrativo reformar a base de cálculo utilizada no lançamento de ofício quando esta contiver erros materiais.*

*Handwritten signature and initials*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

Irresignada com a decisão prolatada pela Primeira Instância de Julgamento Administrativo a Interessada interpôs recurso às fls. 365 a 392, restringindo a sua defesa a arguição de decadência em relação ao ano-calendário de 1995 e inaplicabilidade dos juros de mora lançados sobre o crédito tributário constituído.

Consta Termo de Arrolamento de Bens e Direitos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

VOTO VENCIDO

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO - Relatora

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, por isto deve ser conhecido.

O litígio administrativo está restrito às questões de decadência do ano-calendário de 1995 e da cobrança do juros de mora.

Inicialmente, cabe a análise da alegação da recorrente de que parcela da exigência fiscal, estaria alcançada pela decadência, em conformidade com a regra estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN.

Esclareça-se, que no caso em tela, a declaração apresentada pelo contribuinte adotou o regime de apuração anual, e ainda o lançamento foi realizado de ofício, portanto, efetuado pela autoridade tributária por constatar inexatidão na Declaração de Rendimentos Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, apresentada pela contribuinte.

A exigência fiscal em litígio corresponde ao ano-calendário de 1995, exercício de 1996, logo, por força do art. 173, I, do CTN, o direito de lançar extinguiu-se com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte (1º de janeiro de 1997), com termo final em 31 de dezembro de 2001. A contribuinte foi cientificada da autuação, em 27/04/2001 (fls. 04 e 09).

A contribuinte indicou na declaração o valor das deduções consideradas pela fiscalização como indevidas, não efetuou qualquer pagamento, assim não há que se falar na homologação de que trata o artigo 150, § 4º, do CTN. O Fisco somente tomou conhecimento dos procedimentos adotados pela contribuinte, para apuração dos tributos com a entrega da declaração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22

Acórdão nº : 103-21.585

A falta de pagamento antecipado ou o recolhimento em desacordo com a legislação aplicada, autoriza o lançamento *ex officio*, sendo o direito de lançar regido pelo artigo 173 do CTN, que neste caso, não há fato passível de homologação, ou seja, o não pago não se homologa, seja a falta de pagamento integral do tributo (omissão), seja a parcela ou diferença não recolhida (inexatidão).

Neste caso em questão, por se tratar de lançamento *ex officio*, o prazo decadencial é regido pela regra contida no artigo 173, inciso I, ou seja, a partir da entrega da declaração do IRPJ.

Por último, o dispositivo legal acima citado pela recorrente, em relação à decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, estabelece *in verbis*:

*"§ 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." (grifou-se)*

Como se verifica, a norma do CTN estipula regra geral de prazo à homologação, mas faculta à lei estipular, de modo específico, prazo diverso para a ocorrência da extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Assim, concluo que não assiste razão à recorrente, no caso em exame o prazo de decadência iniciou-se em 29 de abril de 1996, quando a contribuinte apresentou a declaração do IRPJ, encerrando-se em 29 de abril de 2001, posterior a data do lançamento de ofício ocorrido em 27/04/2001.

Quanto a alegação da recorrente de que não deve ser aplicado juros de mora ao crédito tributário suspenso não encontra amparo legal, pois o artigo 161 do CTN, determina: *in verbis*:

*"art. 161- O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem*

*Yusuf*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

*prejuízo da imposição de penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. "*

Os juros de mora não são entendidos pelo legislador complementar ( o CTN tem status de lei complementar) como penalidade pela não satisfação do crédito tributário no vencimento. A penalidade exigida no lançamento de ofício, quando cabível, é a multa de ofício, que no caso em exame, não foi lançada justamente porque a exigibilidade do tributo encontrava-se suspensa pela decisão favorável obtida no recurso de apelação no Mandado de Segurança. Os juros moratórios são devidos, inevitavelmente, qualquer que tenha sido o motivo determinante do atraso, não tendo sido ressalvados na norma nem os casos em que a exigibilidade do tributo esteja suspensa.

Não pode prosperar o entendimento esposado pela impugnante de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário afasta a incidência dos juros moratórios por não se ter caracterizado ainda o seu vencimento. As normas do artigo 63 da Lei nº 9.430/96 e do parágrafo 3º do artigo 953 do RIR/99, citados na defesa, não autorizam tal conclusão, ao contrário. O artigo 63 da mencionada lei, trata de multa de ofício que, como vimos, tem natureza jurídica de penalidade, diversa portanto, dos juros de mora, que são acréscimos moratórios instituídos para ressarcir os Cofres Públicos pela demora no adimplemento da obrigação tributária principal, e também para servirem de elemento promotor do princípio constitucional da isonomia em matéria tributária, na medida em que busca igualar a situação daqueles contribuintes que pagaram o tributo na data do vencimento e aqueles que não o fizeram, mesmo que amparados por medida judicial. Se ambos, ao final, tivessem o mesmo descaixe de dinheiro, obviamente aquele que pagou o tributo no vencimento estaria financeiramente prejudicado em relação àquele que pagou em momento posterior.

A própria análise da estrutura do Regulamento do Imposto de Renda, por exemplo o RIR/99 citado pela impugnante, já revela no Título IV do Livro IV, a distinção entre penalidades e acréscimos moratórios, sendo a primeira, basicamente as multas de lançamento de ofício, tratadas no Capítulo III, a partir do artigo 957, e o segundo abordado no Capítulo II, a partir do artigo 949. Não é possível, portanto, querer

*Handwritten signatures and initials*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22

Acórdão nº : 103-21.585

transpor normas aplicáveis às multas de ofício para o campo próprio dos juros de mora, vez que são institutos jurídicos distintos.

Já o entendimento de que o parágrafo 3º do artigo 953 do RIR/99, autorizaria concluir que não seria permitido à autoridade fiscal lançar os juros de mora durante a vigência de medida judicial que houvesse suspenso a cobrança, carece de amparo legal. Com efeito, a matriz legal do dispositivo citado, qual seja, o artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.736/79, está a indicar claramente, em consonância com o restante da legislação tributária que trata da matéria, que *"os juros de mora são devidos, inclusive, durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial"*. Diante deste mandamento legal, é inafastável a conclusão de que, se são devidos os juros durante o período em que a exigibilidade do tributo está suspensa, obviamente podem ser lançados igualmente com a exigência suspensa, que é o caso deste procedimento, vindo a se tornar exigíveis, juntamente com o crédito tributário, apenas se o Poder Judiciário assim decidir.

Também, no tocante à ofensa ao princípio da irretroatividade da lei (para o fato gerador ocorrido em 31.12.95), alegado pela impugnante contra a Taxa SELIC no cálculo dos juros de mora do Auto de Infração, cabe enfatizar que a utilização deste índice como balizador dos juros de mora foi estabelecida pelo artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que determinou a sua aplicação para os fatos geradores ocorridos a partir de abril de 1995, posteriores, portanto, à edição da Medida Provisória convertida na Lei nº 9.065/95. Neste sentido o princípio da irretroatividade não foi ferido, pois os fatos geradores objeto da autuação foram 31.12.95 e 31.12.96. Não bastasse esse argumento, não cabe à autoridade lançadora, bem como à autoridade julgadora administrativa, qualquer ponderação sobre a validade dos dispositivos legais em vigor que determinam a aplicação da Taxa Selic como juros de mora.

A alegação de que a Taxa SELIC, tendo sido criada por ato normativo do BACEN, não respeitou o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, e como tal é inconstitucional sua utilização como juros de mora, não pode ser apreciada neste julgamento, pois estando prevista a sua utilização em lei válida, pelo menos do ponto de



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

Processo nº : 16327.000845/2002-22

Acórdão nº : 103-21.585

vista formal, não cabe ao julgador administrativo perquirir sobre a sua constitucionalidade, que ademais é tema constitucionalmente privativo para apreciação do Poder Judiciário.

Assim, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar argüida de decadência em relação ao ano-calendário de 1995 e no mérito Negar provimento ao recurso voluntário interposto pela recorrente.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2004

  
NADJA RODRIGUES ROMERO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator-Designado

Em que pese a consistente fundamentação da ilustre Conselheira Nadja Romero, permito-me dela discordar acerca da questão relativa à decadência.

No seu voto vencido, assim concluiu a Relatora:

"A falta de pagamento antecipado ou o recolhimento em desacordo com a legislação aplicada, autoriza o lançamento ex officio, sendo o direito de lançar regido pelo artigo 173 do CTN, que neste caso, não há fato passível de homologação, ou seja, o não pago não se homologa, seja a falta de pagamento integral do tributo (omissão), seja a parcela ou diferença não recolhida (inexatidão).

Neste caso em questão, por se tratar de lançamento ex officio, o prazo decadencial é regido pela regra contida no artigo 173, inciso I, ou seja, a partir da entrega da declaração do IRPJ.

(...)

Assim, concluo que não assiste razão à recorrente, no caso em exame o prazo de decadência iniciou-se em 29 de abril de 1996, quando a contribuinte apresentou a declaração do IRPJ, encerrando-se em 29 de abril de 2001, posterior a data do lançamento de ofício ocorrido em 27/04/2001."

Discute-se a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao IRPJ, tributo submetido à modalidade prevista no artigo 150 do CTN, a dos chamados lançamentos por homologação ou "auto-lançamentos".

O artigo 173 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. Transcrevo os dois dispositivos, abaixo, *in verbis*:

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

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 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. Alí 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 matérias 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

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.

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.”

Ao identificar a modalidade de acordo com as regras legais 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

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 Machado<sup>1</sup>:

*“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 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 Minatel<sup>2</sup>, quando integrava a 8ª Câmara deste Conselho e 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 obriedade 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. Nesse sentido, lançamento não significa ato administrativo de constituição do crédito tributário.

<sup>1</sup>“ LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA”, Dialética e Ictet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.

<sup>2</sup> Voto integrante do Acórdão 108-04.393, sessão de 09/07/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22  
Acórdão nº : 103-21.585

Alberto Xavier<sup>3</sup>, ao criticar a terminologia do Código, vem confirmar, indiretamente, essa constatação ao referir-se à existência da figura de um "lançamento praticado por particular", o que, o meu entender, é a própria atividade de apuração acima referida. Escreve o professor:

"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 o 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 inc. V do art. 149.

<sup>3</sup>" DO LANÇAMENTO: TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO", Forense, Rio de Janeiro-RJ, 1998, pág. 87.  
135.911\*MSR\*15/06/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000845/2002-22

Acórdão nº : 103-21.585

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. 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 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, concluo que o direito de constituir o crédito tributário de IRPJ relativo a fato gerador de 31/12/95 já estava alcançado pela decadência quando da lavratura do auto de infração em 27/04/2001.

Quanto aos juros de mora, adoto as conclusões da eminente autora do voto vencido.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2004

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA