




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 19515.000237/2004-51 ✓
Recurso nº : 145.752 ✓
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1999
Recorrente : COMPANHIA DE SANEAMENTO BÁSICO DO ESTADO DE SÃO PAULO -
SABESP
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 09 de novembro de 2005
Acórdão nº : 103-22.165 ✓

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA DE SANEAMENTO BÁSICO DO ESTADO DE SÃO PAULO – SABESP.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, suscitada pela recorrente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCINIÓ DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os conselheiros MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, FLÁVIO FRANCO CORRÊA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 19515.000237/2004-51
Acórdão nº : 103-22.165

Recurso nº : 145.752
Recorrente : COMPANHIA DE SANEAMENTO BÁSICO DO ESTADO DE SÃO PAULO -
SABESP

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP, devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão DRJ/SPOI nº 5.603 (fls. 196), da Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/I-SP.

Reporto-me ao relatório da decisão contestada em auxílio à apresentação do histórico dos autos:

“1. Em decorrência de ação fiscal empreendida no contribuinte ora Impugnante, foi lavrado, em 20/02/2004 (“AR” à fl. 86), o Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 83 a 84), com crédito tributário total no valor de R\$ 12.501.701,89 (doze milhões, quinhentos e um mil, setecentos e um reais e oitenta e nove centavos), referente ao exercício 1999, ano-calendário 1998, conforme demonstrativo abaixo:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA	4.393.486,17
JUROS DE MORA	4.813.101,10
MULTA PROPORCIONAL	3.295.114,62
TOTAL IRPJ	12.501.701,89

(Valores em R\$)

2. De acordo com o disposto no Termo de Constatação Fiscal (fls. 78 e 79), o crédito tributário apurado no ano-calendário 1998 é decorrente dos fatos a seguir resumidamente descritos.

2.1 O auto de infração foi decorrente de processo de auditoria realizada na revisão da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica do exercício 1999, ano-calendário 1998.

2.2 Da citada auditoria, constatou-se que a contribuinte reduziu indevidamente o valor do imposto de renda a pagar, decorrente do fato de que os investimentos efetuados nos fundos de investimentos regionais FINAN e FINOR foram classificados como aplicação com recursos próprios ou subscrição voluntária, indicando, segundo a fiscalização, “excesso de valor destinado aos respectivos fundos e a conseqüente redução indevida dos valores recolhidos a título de imposto de renda ... (fl. 78)”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 19515.000237/2004-51
Acórdão nº : 103-22.165

2.3 Foram considerados como excesso de valor destinados aos fundos R\$ 1.988.068,01, correspondente ao primeiro trimestre de 1998, e R\$ 2.405.418,16, correspondente ao segundo trimestre de 1998, totalizando R\$ 4.393.486,17.

2.4 Enquadramento legal: Art. 4º. § 7º da Lei nº 9.532/97.

DA IMPUGNAÇÃO (Item 3)

3. Cientificada do auto de infração em 20/02/2004 ("AR" anexo à fl. 86), a contribuinte, por intermédio de sua procuradora regularmente constituída (procuração à fl. 117), protocolizou impugnação de fls. 90 a 98 em 19/03/2004, argumentando, em sua defesa, as razões a seguir sintetizadas.

3.1 Inicialmente, a Impugnante afirmou que apurou prejuízos fiscais nos anos de 1987, 1988 e 1989. Diz que efetuou a compensação de 25% do montante apurado em 1993, 15% em 1995 e outros 15% em agosto de 1996. A parcela restante compensou-a em 1996, lastreado na medida liminar obtida na medida cautelar inominada nº 96.0022637-7. No primeiro trimestre de 1998, apurou o imposto devido sem os "abatimentos" atrás descritos, uma vez que já tinham sido aproveitados em 1996. Após, destinou o equivalente a 18% aos programas FINAM e FINOR, conforme permitia o inciso I, § 1º, art. 4º da Lei 9.532/97. Entende que o recolhimento aos fundos obedeceu estritamente ao limite legal.

3.2 Após a edição da MP nº 38/2002, a empresa entendeu que suas disposições lhe eram interessantes e, conforme ela exigia, desistiu das ações judiciais que possuía, inclusive da indicada no item 3.1. Como decorrência, recolheu o imposto devido (relativo à compensação efetuada em virtude da liminar) e a parcela de prejuízo foi realocada (compensada) no ano de 1998. Entregou, para tanto, uma DIPJ retificadora.

3.3 Como os investimentos nos fundos regionais se realizaram no ano de 1998, portanto antes do advento da MP 38/2002, foram calculados sobre base de cálculo maior, já que, com a desistência da ação judicial, a compensação da parcela restante dos prejuízos fiscais anteriormente efetuada em 1996 foi utilizada em 1998, diminuindo a base de cálculo dos fundos e também o montante que poderia ser investido com os benefícios legais.

3.4 Alega que, à época da declaração original, os investimentos foram feitos com observância do limite legal, não havendo a possibilidade de se falar em destinação voluntária e desconsideração de seu valor. Entende, também, não existir previsão legal da revisão das destinações por força de DIPJ retificadora, não havendo legitimidade para o ato praticado pela autoridade lançadora.

3.5 Prossegue a impugnante apresentando um demonstrativo que entende provar que destinou ao FINOR/FINAM, no 2º trimestre de 1998, valor inferior ao qual poderia, já que o valor investido foi de R\$ 2.405.418,16 e o limite era de R\$ 3.436.736,59. Assim, não havendo sequer excesso de destinação, jamais poderia a fiscalização ter entendido que a empresa não poderia "destinar absolutamente nada ao FINAM/FINOR, colidindo frontalmente com a Lei, que dá a possibilidade do aproveitamento de 18% do tributo ..."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 19515.000237/2004-51
Acórdão nº : 103-22.165

3.6 Quanto ao 1º trimestre de 1998, apresenta outro demonstrativo, utilizando os valores da DIPJ 1999/1998 retificadora. Nesse caso, haveria um excesso de destinação, no valor de R\$ 1.014.435,69, caso se entendesse pela utilização dos dados da declaração retificadora. Reitera o seu entendimento de que a fiscalização jamais poderia ter desconsiderado a totalidade do montante investido, mas apenas o seu excesso.

3.7 Argumenta que o limite legal de 18% sequer foi alcançado no ano calendário 1998, atingindo o percentual de 12,27%, conforme tabela à fl. 97.

3.8 Conclui requerendo o cancelamento do auto de infração e homologados os recolhimentos efetuados, ou, caso o lançamento não seja declarado totalmente nulo, que lhe seja retirado os excessos conforme defendido.”

Em decisão unânime, o órgão colegiado de primeira instância julgou o lançamento procedente. Eis a ementa do acórdão:

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

Ano-calendário: 1998

Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. FINAM. FINOR. A regularidade dos contribuintes junto à Secretaria da Receita Federal é condição necessária à obtenção ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativo a tributos e contribuições por ela administrados.

Não confirmada pela SRF a opção do contribuinte, tampouco apresentada no prazo legal qualquer manifestação contrária, legal é a exigência do imposto que deixou de ser pago, no valor equivalente ao considerado como excesso destinado aos fundos.”

Cientificada do acórdão em 14/09/2004, conforme comprovante às fls. 204-verso, a autuada apresentou recurso em 13/10/2004, Fls. 217. Além de contestar as razões da autuação, suscita preliminares de decadência e de nulidade do lançamento.

A DIPJ/99¹, fls. 06, foi apresentada com opção pela apuração trimestral do lucro real no ano-calendário de 1998.

Depósito recursal atestado pelo despacho do órgão preparador às fls. 267.

É o relatório.

¹ Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica do exercício 1999.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 19515.000237/2004-51
Acórdão nº : 103-22.165

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

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

O auto de infração cientificado à ora recorrente no dia 20/02/2004, conforme aviso de recebimento às fls. 86, abrange fatos geradores de 31/03/98 e 30/06/98.

Deve-se, inicialmente, examinar a preliminar de decadência, que no presente caso, trata de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos tributos submetidos à modalidade prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), os 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 19515.000237/2004-51
Acórdão nº : 103-22.165

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. 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 19515.000237/2004-51
Acórdão nº : 103-22.165

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 apresentação de declarações 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 19515.000237/2004-51
Acórdão nº : 103-22.165

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 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

²“ Lançamento Tributário e Decadência”, Dialética e Icet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.

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 : 19515.000237/2004-51

Acórdão nº : 103-22.165

praticado por particular”, o que, no 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 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 previsão do art. 149, V, tem por objetivo apenas autorizar o lançamento de ofício quanto aos tributos cujo regime de apuração e pagamento autoriza a sua classificação como “auto-lançados”. A realização do lançamento de ofício, no entanto, não transforma o regime de lançamento no qual de enquadra o tributo e, portanto, não transfere a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 19515.000237/2004-51
Acórdão nº : 103-22.165

contagem do prazo decadencial para a regra geral do art. 173, I, do CTN. 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, o lançamento em 20/02/2004, relativo a fatos geradores de 31/03/98 e 30/06/98, foi realizado após o quinquênio legal previsto para tal.

Em razão do reconhecimento de decadência, o exame das demais questões fica prejudicado.

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

Sala das Sessões-DF., em 09 de novembro de 2005


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA 