



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10840.001239/92-97
Recurso n.º : 107.716
Matéria: : IRPJ – EXS: DE 1987 e 1990
Recorrente : SERRANA PAPEL E CELULOSE LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto – SP.
Sessão de : 13 de abril de 1999
Acórdão n.º : 101-92.632

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – Deve ser retificado o acórdão que não apreciou aspecto do lançamento relacionado com a decadência.

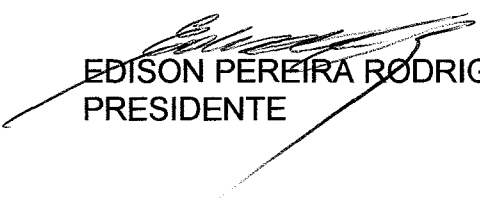
DECADÊNCIA - Em se tratando de lançamento por homologação, o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento de ofício se esgota em cinco anos contados a partir da data da ocorrência do fato gerador.

RECOMPOSIÇÃO DO PREJUÍZO A COMPENSAR-
Cancelado o lançamento em razão da decadência, restaure-se o prejuízo a compensar e cancela-se o lançamento feito por glosa da compensação.

Cancelados os lançamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SERRANA PAPEL E CELULOSE LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, RETIFICAR o acórdão nr. 101-92.503 de 26.01.99, para declarar a decadência. Vencidos os Conselheiros Edison Pereira Rodrigues e Celso Alves Feitosa. E no mérito, por unanimidade de votos, restabelecer o direito a compensação de prejuízo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo n.º : 10840.001239/92-97
Acórdão n.º : 101-92.632

2


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 JUN 1999

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RD/101-1.493

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Processo n.º : 10840.001239/92-97
Acórdão n.º : 101-92.632

3

Recurso n.º : 107.716
Recorrente : SERRANA PAPEL E CELULOSE LTDA.

RELATÓRIO

Cuida-se de embargos ao Acórdão 101-92.503, de 26 de janeiro de 1999, opostos pelo Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, por ter sido omitido ponto sobre o qual a Câmara deveria ter se pronunciado.

Uma vez que, de fato, houve omissão quanto à apreciação da decadência, manifestei-me no sentido de novamente submeter o assunto à Câmara.

O processo foi, numa primeira oportunidade, submetido a esta Câmara, na sessão de 06 de janeiro de 1996, tendo sido o julgamento convertido em diligência a fim de que o autuante se pronunciasse sobre os documentos juntados na fase recursal (Resolução nº 101-02.287). Naquela ocasião, e antes de prosseguir na análise do mérito que conduziu à conversão do julgamento em diligência, afastei as preliminares de nulidade levantadas pela Recorrente e analisei o aspecto da decadência, tendo-a como não ocorrida, pois essa era minha posição anterior, como demonstrei, a seguir, no voto. É que só ultrapassadas essas preliminares caberia proceder à diligência.

Por um lapso, no retorno do processo para julgamento, na sessão de 26 de janeiro último, não abordei novamente de maneira expressa os temas, reportando-me apenas às apreciações anteriormente feitas. Esse fato, pelo qual me penitencio, levou meus ilustres pares a me acompanharem no julgamento, ultrapassando indevidamente preliminar que deveria ter sido levantada de ofício.

É o relatório. 

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Levantada, de ofício, a preliminar de decadência. Reproduzo, aqui, votos que tenho proferido sobre a matéria:

“A apreciação da decadência suscita considerações sobre a natureza do lançamento do IRPJ. Em outras oportunidades tive ocasião de assim me manifestar sobre o assunto:

“..... a doutrina diverge ao classificar a natureza do lançamento do IRPJ, defendendo alguns tratar-se de lançamento por declaração, enquanto outros consideram tratar-se de lançamento por homologação.

Entendemos que o CTN não foi feliz ao usar a expressão *lançamento por homologação*.

O lançamento, na realidade, é um procedimento para **formalizar** o crédito tributário. O crédito tributário nasce com a obrigação, e é formalizado pelo lançamento. Na figura que o CTN chama de *lançamento por homologação*, ao nascer a obrigação o sujeito passivo efetua o pagamento. Se seu procedimento for homologado (expressa ou tacitamente) pela autoridade administrativa, a obrigação estará extinta, não havendo que se falar em **formalizar** o crédito e, conseqüentemente, descabendo o lançamento. Se o procedimento não for homologado, o crédito será formalizado pela autoridade administrativa, mas sob a modalidade de lançamento de ofício.

Entretanto, em que pese essa impropriedade, o fato é que o Código prevê três modalidades de lançamento, conforme a participação do contribuinte em sua elaboração.

No *lançamento por declaração*, uma vez ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo presta todas as informações (ou declarações), com base nas quais a autoridade administrativa procede à liquidação do crédito e o formaliza, notificando o sujeito passivo que, só então, poderá pagá-lo.

No *lançamento de ofício* a autoridade administrativa formaliza o crédito sem qualquer participação do sujeito passivo, utilizando apenas dados que possua em seus cadastros ou obtidos pela fiscalização.

No *lançamento por homologação*, uma vez ocorrido o fato gerador o sujeito passivo não tem que esperar qualquer atitude da administração, devendo ele próprio liquidar o crédito e pagá-lo, e, ao mesmo tempo, informar ao Poder Público da ocorrência do fato gerador e das condições e circunstâncias em que ocorreu. A partir daí a administração verifica se o pagamento está correto e, em caso positivo, o homologa. Destaque-se que embora o Código não fale expressamente da obrigação acessória do sujeito passivo de informar a ocorrência do fato gerador e das suas circunstâncias (ao mesmo tempo em que efetua o pagamento), tal é uma decorrência lógica do sistema, pois a administração não teria como homologar o



pagamento se não conhecesse esses fatos. Assim, ao dispor que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para homologar "o lançamento", deixa o CTN implícito que desde aquela data a autoridade administrativa tem conhecimento das circunstâncias exatas em que ocorreu o fato gerador. Se assim não fosse, isto é, se fosse possível que mediasse intervalo de tempo entre a ocorrência do fato gerador e o pagamento ou entre aquele e a prestação das informações sobre ele à administração, esta não teria o prazo de cinco anos para homologá-lo, conforme previsto no §4º do art. 150 do CTN. Porque, enquanto não efetuado o pagamento, não há o que homologar, e enquanto a administração não tem conhecimento das circunstâncias em que ocorreu o fato gerador, não pode calcular o tributo para efetuar a homologação.

A diferença marcante entre os lançamentos *por declaração* e *por homologação* consiste em que, no primeiro, o sujeito passivo presta as informações a respeito do fato gerador ocorrido e aguarda a manifestação da administração para efetuar o pagamento, enquanto no segundo, ao mesmo tempo em que informa a ocorrência do fato gerador, ele efetua o pagamento, sem esperar qualquer manifestação da administração.

Em ambos os casos, constatado erro no crédito apurado, a administração efetuará o *lançamento de ofício* para exigir a diferença. Porém a Fazenda Pública tem um prazo fatal (cinco anos) para exercer esse seu direito de formalizar o crédito apurado (e pago) a menor. Findo esse prazo (decadencial), se extingue o direito da Fazenda Pública e, por isso, é importante definir o termo inicial desse prazo.

A regra básica para contagem do prazo decadencial é a prevista no inciso I do art. 173 do CTN: o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ser lançado. Aplica-se-a aos lançamentos por declaração. Quando se trata de "lançamento por homologação", o prazo fatal está delineado no § 4º do art. 150 do CTN - 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador - findo o qual dá-se a homologação tácita.

Ocorre que de 1966 (quando foi editado o Código Tributário Nacional) para cá, os procedimentos administrativos e a legislação tributária sofreram profundas alterações, e hoje nem sempre é possível classificar-se um lançamento rigorosamente numa daquelas duas modalidades (declaração ou homologação) desenhadas no CTN. Tal é o caso do IRPJ.

Se antes da entrada em vigor do Decreto-lei nº 1967, o lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas tinha a natureza de lançamento por declaração, é indiscutível que a partir daquele diploma legal, não mais se afeiçoa a essa modalidade: o sujeito passivo não fica aguardando que a administração, a partir das declarações por ele prestadas, liquide seu crédito e o notifique a pagá-lo.

Por outro lado, embora se aproxime infinitamente mais da modalidade de "lançamento por homologação" (o sujeito passivo paga o crédito por ele apurado sem aguardar a manifestação da administração), não se pode dizer que se trata de uma forma pura de lançamento dessa natureza. Falta-lhe a concomitância entre o aperfeiçoamento do fato gerador, o pagamento e a prestação das informações (como ocorre, por exemplo, no imposto de importação).

De qualquer forma, independentemente de qualquer esforço para identificar a natureza do lançamento do IRPJ, o fato é que, ao se aperfeiçoar o fato gerador (encerramento do balanço), além de a administração estar impossibilitada de calcular o imposto porque não tem as informações imprescindíveis para fazê-lo, não pode, também, exigí-lo de imediato, pois a lei assegura ao contribuinte prazo para prestar a declaração e efetuar o pagamento.

Assim, não podendo o *dies a quo* ser a data do encerramento do balanço, pois, como acima dito, não pode a Fazenda desde então efetuar o lançamento e, conseqüentemente, não teria o prazo de cinco anos para fazê-lo, a regra que comanda a decadência, nesses casos, será a do art. 173 e seu parágrafo único do CTN."

O assunto foi, todavia, longamente debatido por esta Primeira Câmara na Sessão de 17 de setembro de 1997. E, considerando os sólidos argumentos do Conselheiro Jezer Cândido de Oliveira, no sentido de que a solução adotada teria que se conter nos limites delineados pelo CTN, a eles me rendi, como de resto todo o Colegiado. E a partir dessa diretriz, tendo em vista que o lançamento do IRPJ não mais tem qualquer característica de lançamento por declaração, outra não pode ser sua modalidade senão a de lançamento por homologação. E como lançamento por homologação, a decadência ocorre ao final de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme § 4º do art. 150 do CTN. Esse, afinal, o consenso manifestado por esta Primeira Câmara, a partir da sessão de 17/09/97.

Em sessão do mês de julho do ano de 1998 foi ventilada novamente a tese de que o comando da decadência para o lançamento do IRPJ estaria no art. 173 e seu parágrafo único do CTN, embora agora aceitando que se trate de "lançamento por homologação". Não se me afigura, tal tese, como de fácil sustentação. Ou o lançamento não se caracteriza rigorosamente como "lançamento por homologação" (caso se aceite a tese de que o CTN não mais abriga todas as modalidades possíveis de lançamento), e nesse caso a decadência pode se reger pelo art. 173, ou se trata de lançamento por homologação, e a decadência se rege pelo § 4º do art. 150. Se nos casos de lançamento por homologação o § 4º do artigo 150 determina que considera-se "definitivamente extinto o crédito" no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, no final desse prazo dá-se a morte do crédito, que não mais pode ressurgir. Oportuno transcrever algumas considerações que, sobre o assunto, faz Alberto Xavier (*in* "Do Lançamento- Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Forense, 2ª edição, 1997) :

"Dispõe, na verdade, o § 4º do artigo 150 que "se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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".

É certo que o Fisco dispõe de um prazo decadencial para o exercício dos seus poderes de controle, de tal sorte que se extinguem, por decadência, com o respectivo decurso, mas isso não significa a existência de um ato jurídico (ainda que tácito), mas tão somente a atribuição de um efeito preclusivo à inércia da Administração.

A decadência, neste caso, não é do lançamento por homologação, mas de eventual lançamento de ofício que cabe à autoridade realizar quando constate omissão ou inexistência do sujeito passivo.

.....as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são *reciprocamente excludentes*, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação : o artigo 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos "cuja legislação atribua ao sujeito passivo antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa"; o artigo 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento. O artigo 150, § 4º pressupõe um *pagamento prévio*- e daí que se estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O artigo 173, ao contrário pressupõe *não ter havido pagamento prévio* - e daí que se alongue o prazo para o exercício do controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E é também por razões ligadas à inexistência de informações prévias que a lei deixa de submeter ao prazo mais curto do artigo 150, § 4º os casos de dolo, fraude ou simulação, para implicitamente os sujeitar ao prazo mais longo do artigo 173.

Também só razões ligadas ao maior grau de informações que existe nos casos de pagamento prévio do tributo é que explicam que o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional preveja a possibilidade de o prazo de homologação ser "fixado em lei" em termos diversos dos previstos naquele artigo, enquanto o artigo 173 fixa imperativamente o prazo de 5 (cinco) anos, sem admitir que prazo diferente seja fixado em lei."

Admitindo tratar-se de "lançamento por homologação", o ato administrativo está sujeito ao limite temporal imposto pelo § 4º do citado artigo 150, ou seja, a Fazenda Pública deve se manifestar sobre os atos praticados pelo sujeito passivo no prazo máximo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador. Uma vez expirado tal prazo, é defeso à Fazenda Pública promover qualquer alteração, já que o lançamento tributário foi tacitamente homologado."

Uma vez que, no caso, o fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 1986, em 1992, quando lavrado o auto de infração, não mais estava a Fazenda Pública autorizada a promover o lançamento de ofício da diferença de imposto relativa àquele período, eis que alcançado pelo instituto da decadência.

Por essa razão, voto pela retificação do Acórdão 101-92.503, de 26 de janeiro de 1999, para declarar a decadência do direito da Fazenda de formalizar o lançamento relativo ao exercício de 1987, e determino seu cancelamento, bem como, em consequência da recomposição do prejuízo a compensar, o do exercício de 1990.

Sala das Sessões - DF, em 13 de abril de 1999



SANDRA MARIA FARONI



Processo n.º : 13603.000.891/95-82
Acórdão n.º : 101-92.632

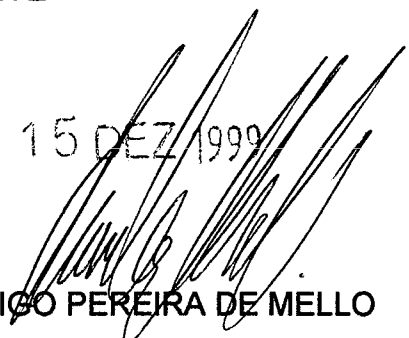
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 10 DEZ 1999


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 15 DEZ 1999


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL