



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10875.002965/2002-71
Recurso n.º : 134.184
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1997
Recorrente : ORSA CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S.A.
Recorrida : TERCEIRA TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 02 de julho de 2003
Acórdão n.º : 103-21.310

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IRPJ ANO-CALENDÁRIO 1996. O direito da Fazenda Pública realizar o lançamento nos casos de tributos enquadrados na modalidade "homologação" se extingue após 5 anos contados a partir do fato gerador. É irrelevante o exame da existência do pagamento antecipado de que trata o caput do art. 150 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ORSA CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S.A.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por 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, 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: 19 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, EDISON ANTONIO COSTA BRITTO GARCIA (Suplente Convocado), JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausente o Conselheiro JOÃO BELLINI JÚNIOR.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10875.002965/2002-71
Acórdão n.º : 103-21.310

Recurso n.º : 134.184
Recorrente : ORSA CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S.A.

RELATÓRIO

I.a - Identificação

Orsa Celulose, Papel e Embalagens S/A, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho do Acórdão nº 2.350/2002 da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas – SP, fls. 242.

I.b – Exigência

Trata-se de exigência de IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fato gerador 31/12/96, formalizada por intermédio do auto de infração de fls. 99, decorrente de “ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, do lucro inflacionário realizado no montante de R\$ 43.136,79, uma vez que foi inobservado o percentual de realização mínima previsto na legislação de regência”.

I.c – Decisão Recorrida

Orsa Celulose, Papel e Embalagens S/A apresentou as suas razões de impugnação por meio do documento de fls. 105.

Após análise dos autos, a 3ª Turma da DRJ/Campinas-SP considerou o lançamento procedente nos seguintes termos: “ACORDAM os julgadores da 3ª Turma da DRJ em Campinas, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, julgar procedente o lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado”

I.d – Recurso

Inconformada com a decisão de primeira instância, Orsa Celulose, Papel e Embalagens S/A apresentou recurso voluntário juntado aos autos às fls. 259.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10875.002965/2002-71
Acórdão n.º : 103-21.310

Preliminarmente, requer o afastamento da exigência de arrolamento de bens para apreciação do recurso, "possibilitando a devida correção de injustiça na via administrativa, dada a notória natureza dos julgados de 1º grau, normalmente, meramente homologatórios das autuações fiscais...".

Apresenta preliminar de decadência do lançamento. Afirma que a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Nota MF/SRF/Cosit nº 577 de 24 de agosto de 2000, expressou o seguinte entendimento sobre a forma de contagem do prazo decadencial para o IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica:

a) com o pagamento do imposto: o prazo decadencial começa a fluir na data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN);

b) sem pagamento do imposto: inicia-se a contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Enquadra-se na hipótese prevista na letra "a", apresenta demonstrativo dos recolhimentos do IRPJ por estimativa no ano de 1996, fls. 285, e junta cópias dos DARF (fls. 326 a 349) recolhidos em nome da Indústria, Comércio e Cultura de Madeiras Sguário S/A – CNPJ 61.082.129/0001-80, antiga denominação da Recorrente, e das atas das AGE que aprovaram as sucessivas alterações societárias que resultaram na Orsa Celulose, Papel e Embalagens S/A (fls. 293 a 310). Nos meses de janeiro a março, houve "recolhimento normal" do imposto. No mês de abril, não houve recolhimento devido à compensação de crédito de IRPJ do período 96/95. Nos meses de maio a outubro foi recolhida a quantia "simbólica" de R\$ 5,00 por cada mês haja vista utilizar-se do "permissivo" do art. 35 da Lei 8.981/95 com redação da Lei 9.065 (balancetes de suspensão). Houve recolhimento "normal" em novembro e dezembro.

No Mérito, informa que o valor de lucro inflacionário a realizar relativo à diferença IPC/BTNF, constante dos controles da Secretaria da Receita Federal, inexistente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10875.002965/2002-71

Acórdão n.º : 103-21.310

e decorre de erro da Repartição. Informa que as disposições da Lei 8.200 não podem retroagir para atingir lucro inflacionário acumulado já integralmente tributado à época do surgimento da lei. Considera inconstitucional e ilegal a aplicação da taxa Selic para fins de cálculo dos juros de mora previstos pelo artigo 161 do CTN.

Encontra-se, às fls. 390, despacho acerca da regularidade do arrolamento de bens e direitos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10875.002965/2002-71
Acórdão n.º : 103-21.310

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

II.a - Análise

O Recurso é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade. Considero vencida a questão preliminar acerca do afastamento da exigência de arrolamento de bens para apreciação do recurso haja vista o despacho às fls. 390 sobre a regularidade da satisfação dessa exigência.

A empresa autuada apresentou declaração de rendimentos IRPJ do exercício 1997 pelo lucro real com apuração anual (fls. 23).

A análise inicial recai sobre a preliminar de decadência. No presente processo, a questão é relativa à decadência dos tributos submetidos à modalidade prevista no art. 150 do CTN, os chamados lançamentos por homologação ou "auto-lançamentos".

O art. 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. 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 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 n.º : 10875.002965/2002-71
Acórdão n.º : 103-21.310

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 que se refere 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 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 (art. 173, I), tendo em vista que não se trataria de lançamento por homologação, mas de lançamento de ofício, conforme previsto no 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10875.002965/2002-71
Acórdão n.º : 103-21.310

Sem a menor pretensão de esgotar um tema controverso e já tão esmiuçado por inúmeros respeitáveis especialistas no assunto, alinho-me aos 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.

Vislumbro um equívoco na argumentação dos que defendem que só pode haver homologação de pagamento. Não é o pagamento que se homologa. Segundo Hugo de Brito Machado¹, o "objeto da homologação é a atividade de apuração. Tal atividade é privativa da autoridade administrativa. Assim, quando

¹" LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA", Dialética e Ictet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.
jms - 13/08/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10875.002965/2002-71
Acórdão n.º : 103-21.310

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."

Conforme bem lembrado pela Recorrente, José Antonio Minatel², 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 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. Nesse sentido, lançamento não significa ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Alberto Xavier³, ao criticar a terminologia do Código, vem confirmar, indiretamente, essa constatação ao referir-se à existência da figura de um "lançamento"

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

³ 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 n.º : 10875.002965/2002-71
Acórdão n.º : 103-21.310

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 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10875.002965/2002-71
Acórdão n.º : 103-21.310

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 implica na 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.

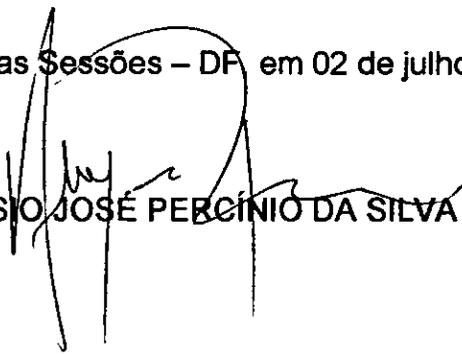
Desse modo, concluo que o lançamento objeto deste processo, datado de 29/04/2002 e relativo a fato gerador de 31/12/1996, foi realizado quando já havia decaído o direito de lançar.

O exame do mérito resta prejudicado em virtude da recepção à preliminar de decadência. Abstenho-me de enfrentá-lo.

II.b – Conclusão

Acato a preliminar de decadência e dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões – DF em 02 de julho de 2003


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA 