



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10875.002965/2.002-71  
Recurso nº : 103-134184  
Matéria : IRPJ  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : ORSA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS SA  
Sessão de : 18 de outubro de 2.004  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

DECADÊNCIA A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei n.º 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.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra e Cândido Rodrigues Neuber que deram provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

JOSÉ CLÓVIS ALVES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2004

Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausente momentaneamente o Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

Recurso nº : 103-134184  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : ORSA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS SA

## RELATÓRIO

Trata o presente de recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão 103-21.310 de 02 de Julho de 2.003, que, examinando recurso voluntário do contribuinte acolheu a preliminar de decadência relativa ao direito da Fazenda efetuar o lançamento do IRPJ –, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31-12-1996, cuja ciência do auto de infração se deu em 29 de abril de 2.02, conforme ciência no lançamento de folha 99.

O lançamento decorreu da inobservância pelo contribuinte do reconhecimento como receita no período de 1996 do limite mínimo de realização do lucro inflacionário previsto na legislação.

Inconformado com a decisão da Câmara, o PFN, utilizando a faculdade prevista no artigo 5º inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 55/98, apresentou o recurso de especial afirmando que o acórdão recorrido contrariou norma legal.

O recurso do PFN argumenta em síntese o seguinte.

1). Ainda que o tributo seja recolhido mediante o lançamento por homologação, o prazo para o lançamento de ofício deve ser contado a partir da entrega da declaração, pois só a partir dessa data a autoridade toma conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte.

2). Na hipótese de lançamento de ofício de tributo não recolhido pelo contribuinte, o prazo decadencial não é aquele previsto no art. 150, mas no art. 173 do CTN, por não haver o que homologar

Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

Cita decisões administrativas e judiciais.

O Presidente da 3ª Câmara em despacho de folhas 416/417 deu seguimento ao recurso do PFN.

Intimada a contribuinte apresentou contra razões ao recurso do PFN fls. 854/866, onde, solicita preliminarmente o não conhecimento do recurso do PFN sob argumentação de que os acórdãos trazidos como paradigmas se referem a fatos geradores anteriores a 1992. No mérito aprecia a questão da decadência, cita julgados deste conselho que acatam a tese vencedora no acórdão guerreado. Diz ainda que a tese de que a fiscalização não poderia rever o lançamento não é verdadeira porque nos termos do artigo 953 do RIR/94 a autoridade pode proceder à fiscalização até mesmo antes do término da ocorrência do fato gerador. Afirma que seu caso diferentemente do acórdão trazido à colação pelo recorrente, não houve nenhuma restrição à atuação do fisco em qualquer tempo.

É o relatório.



Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

## VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator:

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido.

Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I – de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

Como o Procurador interpôs recurso especial de divergência – RP – baseado no inciso I, e citou a legislação que na sua ótica fora contrariada, conheço do apelo.

Para definir a lide, embora o lançamento se reporte a fato gerador ocorrido em 31.12.96, como o PFN defende, entre outras, a tese de que o prazo de decadência iniciar-se-ia na data da entrega da declaração, vale uma apreciação da matéria ao longo do tempo primeiramente teremos que definir até quando o IRPJ



Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

era lançamento por declaração e, a partir de que data, passou a ser por homologação.

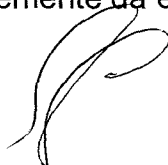
#### ANÁLISE DA DECADÊNCIA PARA FATOS GERADORES ATÉ O ANO CALENDÁRIO DE 1991.

A decadência em matéria tributária está definida no artigo 173 do CTN, que estabelece como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em o tributo poderia ser lançado. A regra vale tanto para lançamento da modalidade por declaração como da modalidade por homologação. Para as duas modalidades estabelece o § único do citado art. Que o prazo extingue-se definitivamente em cinco anos cotado da data que tenha sido iniciada a constituição do crédito do crédito tributário pela notificação.

Ocorre que o artigo 150 do CTN que regula o lançamento por homologação estabelece em seu § 4º a homologação tácita em 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do imposto.

Entendo que tanto a regra contida no § 4º do artigo 173 como a do § 4º do artigo 150 só têm efeito de antecipar a decadência, ou seja ao invés de ocorrer em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ocorre em cinco anos a contar, do fato gerador no caso de lançamento por homologação e da notificação primitiva no caso de lançamento por declaração.

Há uma tese de que a partir da edição do DL 62/66, o contribuinte passou a efetuar recolhimentos antes da efetivação do lançamento, porém dentro do mesmo exercício financeiro, o imposto de renda pessoa jurídica que até então era entendido pacificamente como lançamento por declaração passou a ser por homologação. Asseguram os defensores dessa tese que de acordo com o DL 1967/82, pagamentos passaram a ser feitos antes mesmo do início do exercício financeiro, independentemente da entrega da declaração de rendimentos.



Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

Para análise nada melhor que a transcrição dos dispositivos legais.

No DL 62/66 a questão do pagamento foi regulada no artigo 19, verbis:

Art. 19 – A partir do exercício financeiro de 1968, as pessoas jurídicas que, no exercício anterior, tiverem pago o imposto de que trata o artigo 37 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, em montante igual ou superior a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), são obrigadas a pagar o referido imposto em 12 prestações mensais, no curso do exercício financeiros.

§ 1º - As pessoas jurídicas que levantarem balanço até 30 de setembro do ano base, obrigadas a apresentar declaração de rendimentos até o último dia útil de janeiro, pagarão, no ato da apresentação da declaração, importância correspondente a 1/12 (um doze avos) do imposto devido de acordo com a declaração, e o restante em 11 (onze) prestações de igual valor, com vencimento até o dia 20 (vinte) de cada um dos meses subseqüentes.

§ 2º - As pessoas jurídicas que, nos termos da legislação vigente, devem apresentar declaração de rendimentos nos meses de fevereiro a maio do exercício financeiro, deverão recolher, mediante guia, até o dia 20 (vinte) de cada um dos meses que antecederem o da apresentação da declaração de rendimentos, **parcelas de antecipação do imposto a ser lançado. (Grifamos).**

**§ 3º As parcelas mensais de antecipação referida no parágrafo anterior serão determinadas como percentagem da receita bruta registrada pela pessoa jurídica no mês anterior àquele a que se referir o recolhimento antecipado.**

Pela simples leitura do texto legal supra podemos perceber que o referido diploma normativo não alterou a sistemática de apuração do imposto que continuou a ser anual com o resultado definitivo do “quantum” devido a título de imposto de renda sendo conhecido apenas por ocasião da entrega da declaração e com base nela era emitida a notificação. O texto do § 3º não deixa qualquer margem de dúvida, as antecipações eram realizadas mediante aplicação de percentagem na



Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

receita bruta, muito distinto portanto do imposto de renda definitivo calculado com base no lucro real.

Examinemos o segundo diploma legal citado o DL 1967/82

Art. 1º As pessoas jurídicas domiciliadas no país, inclusive as firmas ou empresas individuais a elas equiparadas, deverão apresentar declaração de rendimentos em cada um dos exercícios financeiros da União, nos prazos a seguir estabelecidos, **segundo a base de cálculo do imposto e o mês de término, no ano calendário anterior, do período base de incidência.**

Os artigos seguintes estabelecem os pagamentos em forma de antecipações duodécimos e quotas. As antecipações recolhidas durante o ano base, os duodécimos a partir de janeiro do ano seguinte e as quotas após a entrega da declaração.

É preciso ficar bem claro que o período de incidência da pessoa jurídica, embora anual não coincidia com o ano civil. Tal regra vigorou durante longos anos o que obrigava a estabelecer diversos prazos para a entrega das declarações. Há que se ressaltar dois pontos:

- 1) os pagamentos sempre foram exigidos a partir do término do período base de incidência do IRPJ, ou seja depois da ocorrência dos fatos geradores, as formulas de recolhimento não baseadas no valor do imposto apurado foram criadas tão somente para atender as dificuldades das empresas em levantar de imediato o balanço tão logo terminasse o período base de incidência de 12 meses, que podia ocorrer em qualquer mês do ano anterior ao exercício da entrega da declaração.
- 2) tais recolhimentos nunca alteraram a periodicidade de levantamento do imposto e o seu montante somente era conhecido



Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

por ocasião da entrega da declaração e respectiva notificação de lançamento;

Pelo exposto, discordo dessa tese, pois analisando os Decretos-lei nºs 62/66 e 1967/82, verifico que o interregno do fato gerador do imposto não foi alterado, os diplomas legais tão somente estabeleceram novas regras para o recolhimento do tributo, criando as figuras da antecipação, do duodécimo e da quota, recolhidos respectivamente no ano base, no período que antecederesse à entrega da declaração e após sua entrega.

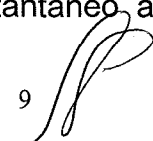
Embora os diplomas legais tenham estabelecido penalidades para o recolhimento em atraso das antecipações, ou duodécimos, é certo que não modificou o período de apuração do imposto e não autorizou o lançamento no curso do ano base ou antes da entrega da declaração, uma vez que até essa data o contribuinte, querendo, podia promover ajustes (adições de receitas não contabilizadas, exclusões de despesas indedutíveis e compensações) ao lucro líquido do exercício, na apuração do lucro real.

Se a fiscalização não podia realizar o lançamento antes do prazo de entrega da declaração não poderia o prazo decadencial iniciar-se antes de tal evento, pois se assim fosse a fiscalização teria menos de 5 anos para realizar lançamento e contrariaria frontalmente o artigo 173 do CTN.

Se o lucro real continuou a ser apurado anualmente, mesmo após a edição do DL 1967/82, se o "quantum" definitivo do imposto somente poderia ser conhecido por ocasião da entrega da declaração; não resta dúvida que o imposto de renda da pessoa jurídica continuou sendo da modalidade "por declaração."

Apenas para reforço do entendimento cita-se o IPI que sempre foi um tributo da modalidade por homologação, pois o fato gerador é a saída do produto do estabelecimento industrial, ou seja é instantâneo e não complexo como no IRPJ. No IPI, embora o FG seja instantâneo a lei estabeleceu um período de

9



Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

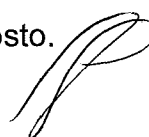
apuração do imposto, interregno em que se faz o encontro de débitos e créditos para se estabelecer o resultado que sendo devedor há que se recolher o tributo. Após o fechamento do período não há alterações a fazer senão em virtude de fatos novos, assim não há que se esperar uma declaração para o início da contagem do prazo decadencial, no IRPJ ao contrário como dissemos o quantum devido somente pode ser conhecido após a entrega da declaração e por isso o lançamento só pode ser entendido como por declaração.

Somente podemos falar em decadência analisando a modalidade de lançamento, o pagamento somente tem o poder de modificar a modalidade de declaração para homologação quando está liquidando um tributo já apurado, pela completa ocorrência do fato gerador, a definição precisa da base de cálculo e a definição definitiva do "quantum" a ser recolhido, qualquer outro recolhimento que não advindo de tais procedimentos devem ser entendidos como meras antecipações de um tributo que está por ser definido e que talvez nem seja devido.

Esse entendimento somente é aplicável quando o fisco não possa verificar o correto recolhimento do imposto frente à ocorrência do fato gerador em virtude de evento futuro e incerto.

A tese de que o imposto era por declaração e não por homologação após a edição dos diplomas legais citados no acórdão guerreado está explicitada nos Acórdãos CSRF nºs 01-01.945, de 18.03.96, 01-02.403, de 13.07.98, 01-02.675, de 10.05.99, 01-02.771 de 13.09.99 e 01-02.850, de 07.12.99, entre outros. Conforme se vê a jurisprudência é mansa, pacífica e constante no mesmo sentido.

Conclui-se portanto que sendo o imposto até o ano calendário de 1991, por declaração a legislação aplicada é o § 4º do artigo 173 do CTN e não o § 4º do artigo 150 do mesmo diploma. Assim o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia seguinte ao da entrega da declaração ou primeiro dia do exercício seguinte se a declaração não for entregue no ano que deveria ser cumprida tal obrigação acessória, e não do fato gerador do imposto.



Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

## **ANÁLISE DA DECADÊNCIA PARA OS FATOS GERADORES OCORRIDOS A PARTIR DE 01.01.1992.**

A lei 8.383/91 trouxe profunda modificação para o IRPJ, especialmente quanto à periodicidade de apuração do imposto, verbis:

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO IV - Do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

Art. 38 - A partir do mês de janeiro de 1992, o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

Se até o ano de 1991 a legislação manteve a tributação do IRPJ com apuração anual, conforme discorremos, mantendo assim o tributo na modalidade de lançamento por declaração, o mesmo não pode ser dito a partir de janeiro de 1992, pois a lei n.º 8.383/91 inovou ao modificar a periodicidade de apuração do imposto que era anual e passou a ser mensal, ou seja a partir de sua vigência o resultado da pessoa jurídica, lucro ou prejuízo passou a ser apurado com a nova periodicidade, não havendo ajustes a serem feitos no futuro que pudessem modificar o referido resultado, podemos afirmar que o tributo passou da modalidade declaração para a modalidade homologação.

Observe-se que foi a primeira vez que a legislação falou em apuração mensal para a pessoa jurídica antes tal procedimento restrito às pessoas físicas por força da lei 7713/88.

Tratando-se de imposto de lançamento pela modalidade homologação, para iniciar nosso arrazoado transcrevamos a legislação pertinente:

Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

**§ 4º - 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.

O texto da lei é claro na fixação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial que é o fato gerador do imposto, que nos casos de fatos complexivos como o do IRPJ, temos que buscar a periodicidade em que tal imposto é apurado.

Pelas regras estabelecidas na Lei 8.383/91, em vigor no ano de 1992, objeto da presente apreciação, esse período era mensal, logo é a partir do mês relativo à imposição que devemos contar o prazo decadencial.

Considerando que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 29.04.2.002, considerando que o fato gerador cuja decadência fora reconhecida

Processo nº : 10875.002965/2002-71  
Acórdão nº : CSRF/01-05.090

ocorreu em 31 de dezembro de 1.996, o prazo para a administração lançar eventuais diferenças, venceu em 31 de dezembro de 2.001, sendo portanto caduco o lançamento por ter sido alcançado pela decadência face a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, visto estarem os recolhimentos efetuados homologados tacitamente e extinto definitivamente o crédito tributário.

O PFN traz argumento de se considera como termo inicial a data do pagamento ou do vencimento do IRPJ lucro real e não dos fatos geradores, aceitar tal tese seria contrariar frontalmente a legislação citada.

A legislação tampouco vincula o início da contagem do tempo decadencial à possibilidade, ou não da fiscalização cobrar o tributo antes da efetivação do pagamento. Ora uma vez que o tributo é apurado mensalmente, se nos primeiros dias do mês seguinte a fiscalização comparece à empresa e verifica que o resultado não é o espelhado pela escrita contábil-fiscal, pois traz em mãos nota fiscal de venda de mercadoria a vista emitida pela empresa e não escriturada, nada obsta de realizar o lançamento de ofício sobre a parcela não escriturada.

Assim, conheço o recurso especial apresentado pelo PFN e as contra-razões do contribuinte e, no mérito NEGO-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2004.

  
JOSE CLÓVIS ALVES

