



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 10380.008739/2004-28
Recurso nº 105-152.140 Especial do Contribuinte
Matéria IRPJ E OUTROS - DECADÊNCIA
Acórdão nº 01-06.103
Sessão de 03 de fevereiro de 2009
Recorrente FRANCISCO CHAVES MARTINS (FIRMA INDIVIDUAL)
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2000, 2001, 2002

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A atividade exercida pelo contribuinte para dar efetividade ao artigo 150 do CTN, assemelha-se à atividade exercida pela autoridade administrativa prevista no artigo 142 do CTN.

A relação jurídico tributária somente nasce, se o fato previsto na hipótese de incidência prevista na lei ocorrer no mundo fenomênico e for traduzida em linguagem.

Essa tradução em linguagem pode ocorrer por iniciativa do fisco que tendo informação sobre o fato realiza o lançamento ou por iniciativa do contribuinte na hipótese do artigo 150 do CTN.

Essa atividade de apuração tendente à apuração do crédito fica sujeita à verificação por parte da autoridade administrativa por cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

O pagamento feito sob condição resolutória produz efeito extintivo desde sua efetivação, porém dependente de evento futuro e incerto relativo à homologação do lançamento que se compõe de todos os atos previstos no artigo 142 do CTN.

Da verificação realizada pela autoridade administrativa relativa aos atos realizados pelo contribuinte tendentes à apuração de tributo pode redundar em – homologação se estiver correta – exigência de tributo ou até mesmo reconhecimento da ocorrência de pagamento superior ao que seria devido.

O pagamento do tributo é uma etapa cronologicamente posterior à apuração do tributo e não tem o condão de modificar regra extintiva de direito já iniciada com a ocorrência do fato gerador.

A pessoa física que em nome individual, explore habitual e profissionalmente atividade comercial, com o fim especulativo de

lucro equipara-se a pessoa jurídica. Não tendo a pessoa física se inscrito como empresa individual e portanto não tendo tomado as providências concernentes à apuração dos tributos, não praticou a atividade prevista no artigo 150 do CTN, sendo portanto a decadência regulada pelas normas do artigo 173-I do mesmo código.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da câmara superior de recursos fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello, Karem Jureidini Dias e Antonio Carlos Guidoni Filho que deram provimento ao recurso.



ANTONIO PRAGA

Presidente



JOSÉ CLÓVIS ALVES

Relator

Formalizado em: 31 JUL 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcos Vinicius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sergio Fernandes Barroso, Adriana Gomes Rego e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice Presidente Substituto).



Relatório

Francisco Chaves Martins, firma individual, inconformado com a decisão contida no acórdão 105-16.133, utilizando a faculdade contida no artigo 56-II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes – RICC, artigos 7º-II e 15º § 2º do Regimento interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICSRF, ambos aprovados pela Portaria MF 147/2008, apresentou o Recurso Especial de Divergência de folhas 597 a 609, alegando a existência de dissídio jurisprudencial em relação a três matérias.

Das três matérias abordadas no RE apenas a questão relativa a decadência fora objeto de seguimento e como não houve agravo, a lide se restringe portanto a ela.

Argumenta o recorrente que nos casos de lançamento por homologação a decisão recorrida diverge dos acórdãos CSRF/01.05.464, 101-94.746, 103-22.663 e 203-08.265.

Argumenta tratar-se de lançamento por homologação cujo início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência dos fatos geradores a teor do artigo 150 § 4º do CTN. O acórdão recorrido entendeu por aplicar o artigo 173-I, enquanto que os paradigmas entenderam que nos casos dessa modalidade de lançamento o correto seria o enquadramento no artigo 150 § 4º.

O Presidente da Câmara recorrida através do Despacho 105-317/2007, deu seguimento parcial ao apelo somente em relação à decadência.

Intimado o contribuinte não apresentou agravo.

Intimado o representante da Fazenda Nacional apresentou contra-razões onde diz que o acórdão recorrido com base nas provas dos autos corretamente entendeu que no presente caso o correto é a aplicação do artigo 173-I, visto que o contribuinte não tomou as providências necessárias para que se pudesse considerar o lançamento por homologação.

É o relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo dele conheço.

Entendo que em tese a divergência restou estabelecida, pois enquanto o acórdão recorrido entendeu por aplicar a regra prevista no artigo 173-I para os tributos e contribuições atinentes à pessoa jurídica o acórdão paradigma entendeu por aplicar o artigo 150 § 4º ambos do CTN.

A questão então a ser solucionada por esta Turma da CSRF é se à pessoa física que praticou pratica habitualmente o comércio com o fim especulativo de lucro, não se inscreve como pessoa jurídica e nem toma as providências para apuração dos tributos em relação a essa atividade comercial exercida, para fins de contagem do prazo decadencial está submetida à regra prevista no artigo 173-I como decidido no acórdão recorrido ou a regra de caducidade do artigo 150 § 4º do CTN.

Passo a analisar a questão da decadência em tese, para em seguida me pronunciar sobre a aplicação ou não ao caso concreto ora analisado.

DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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;

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.

§ 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.



A obrigação tributária nasce quando a norma hipotética prevista pelo legislador ocorre no mundo fenomênico, (art. 114 do CTN), porém para que tenha existência jurídica e possa estabelecer uma relação obrigacional do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo precisa ser traduzida em linguagem.

Se um determinado fato jurídico previsto na legislação como bastante para o nascimento de um tributo ocorre no mundo fenomênico, mas se NÃO for traduzido em linguagem por um dos sujeitos da relação jurídico tributário, do ponto de vista do direito tal fato não ocorreu.

O CTN define como se faz essa tradução em linguagem no artigo 142 do CTN, que denomina constituição do crédito tributário pelo lançamento, diz que é um procedimento administrativo, privativo da autoridade que deve:

- 1) Verificar a ocorrência do fato gerador (fato real = descrição norma hipotética).
- 2) Determinar a matéria tributável (Calcular o tributo levando em consideração toda legislação de referência) No caso do IRPJ, por diferença (Real), por presunção (Presumido, arbitrado, SIMPLES).
- 3) Calcular o montante do tributo devido. De acordo com a regra do tributo, aplicando-se uma alíquota, por unidade (bebida), etc.
- 4) Identificar o sujeito passivo (contribuinte ou responsável).
- 5) Propor a aplicação de penalidade.

Diante do conhecimento do fato gerador do tributo o lançamento, chamado de atividade administrativa vincula e obriga a autoridade a agir, ou seja, a traduzir em linguagem o fato para constituir uma relação obrigacional entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídico tributária.

Mas as regras relativas ao lançamento, ou seja, à tradução em linguagem não se esgotam no artigo 142, elas são mais amplas pois existem outras regras e entre elas está a questão relativa ao momento em que o lançamento deve se referir, que é o da ocorrência do fato gerador – art. 144.

Mas não é só isso, nem sempre se pode definir com precisão o momento da ocorrência do fato gerador do tributo, por isso o CTN trouxe regras em seus artigos 116 e 117, dentre elas destaco, por importante no desenvolvimento da presente tese, aquela contida no artigo 117 inciso II, definindo que nos de casos situação jurídica e não de fato, se o ato ou negócio jurídico for condicional, reporta-se perfeito e acabado, sendo a condição RESOLUTÓRIA, desde o momento da prática do ato ou celebração do negócio.

A digressão supra é necessária para o entendimento do parágrafo 1º do artigo 150 do CTN, onde o legislador tratou do pagamento sob condição resolutória, isto é dependente da verificação futura para efeito de se homologar, ou não o lançamento.

Pois bem embora o CTN diga em seu artigo 142 que o lançamento é privativo da autoridade administrativa, na realidade quando tratou na sessão II do capítulo II de suas



modalidades, indicou duas pessoas para traduzir em linguagem relação obrigacional. A autoridade administrativa no caso em que cabe ao sujeito passivo apenas informar os dados necessários para realização do lançamento, e o contribuinte no caso em que não há necessidade de informar o sujeito ativo desses dados para realização do lançamento, o próprio contribuinte assume de fato a incumbência de realizar os cálculos tendentes a apuração do tributo e se a modalidade de extinção do lançamento for o pagamento, após chegar no quantum do tributo pratica tal ato.

As regras gerais para o lançamento são tratadas nos artigos 142 a 146, que compõem a seção I do capítulo II que trata do tema constituição do crédito tributário, já na seção II que inicia no artigo 147 passa a regular as modalidades de lançamento.

Assim o legislador estabeleceu duas modalidades de lançamento, o lançamento de ofício cuja determinação da base de cálculo é feita pela autoridade administrativa para fins de apurar o tributo e o lançamento por homologação, onde a determinação da base de cálculo e a apuração do tributo é feita pelo sujeito passivo.

No **lançamento de ofício** a autoridade administrativa tendo conhecimento dos elementos previstos nos artigos que regulam o lançamento, através de informação dada pelo sujeito passivo ou por terceiros, exerce, pratica, as operações previstas no artigo 142 do CTN.

O **lançamento por homologação**, disciplinado no artigo 150, de fato transfere para o sujeito passivo, a atividade prevista no artigo 142, pois sem a prática das operações nele previstas – (verificar a ocorrência do fato gerador – determinar a matéria tributável – calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo), será impossível chegar ao valor do pagamento que se deve antecipar. Essa antecipação diz respeito às providências para apuração do pagamento a ser feito e não ao próprio pagamento pois ele sempre será posterior à atividade prevista no artigo 142.

Bom lembrar que o contribuinte não só faz os cálculos tendentes a apurar o tributo como, se estiver recolhendo o tributo a destempo, deve calcular e recolher a multa de mora, ou seja pratica por completo a atividade prevista no artigo 142.

No § único do artigo 142 do CTN, o legislador utiliza a palavra **ATIVIDADE** como uma síntese das providências que a autoridade deve tomar para realizar para o lançamento. Esse mesmo termo – **ATIVIDADE** – é utilizado no caput do artigo 150 do CTN.

O caput do artigo 150 do CTN quando se refere à “atividade exercida pelo obrigado”, não está se referindo pagamento, mas a atividade, os procedimentos, as ações, contidas no artigo 142 do CTN que sem elas não se pode chegar ao passo seguinte, que pode ser o pagamento.

E por que pode ser o pagamento?

Pode ser o pagamento pois, mesmo no caso de lançamento por declaração, se pelas informações dadas pelo contribuinte ao fisco, feitos os cálculos, não redundar em matéria tributável, em virtude de, isenções, compensação de prejuízo ou de tributo antecipado pela fonte pagadora, etc, não haverá lançamento com a exigência de tributo, pode haver por exemplo um “lançamento” informando o contribuinte que seu estoque de prejuízo é menor, o que torna mesmo no lançamento de ofício a questão do pagamento irrelevante.

Da mesma forma, quando é o contribuinte que toma as providências isto é cumpre as previsões contidas no artigo 142 do CTN tendentes à apuração do quantum tributável, se não redundar em matéria tributável, por qualquer motivo, não haverá pagamento.

Tal interpretação é confirmada pelo § 1º do artigo 150, pois estabelece a condição resolutória para atividade prevista no artigo 142, realizada pelo contribuinte que já é válida desde o início porém para que o pagamento feito possa ser considerado correto é preciso que a atividade realizada pelo contribuinte seja referendada por quem a competência legal para referendar a atividade por ele exercida. Buscando analogia no artigo 117 inciso II, esse ato jurídico de pagamento, só terá efeito definitivo para extinção do crédito tributário levantado pelo contribuinte que praticou as ações previstas no artigo 142, depois que o lançamento for homologado.

A atividade da autoridade em relação ao lançamento por homologação é de simples confirmação do pagamento, ou a homologação prevista nos §§ 1º e 4º do art. 150 compreende outras providências?

Entendo que não pode se resumir em conferir apenas o pagamento para dar-lhe validade, pois quando o legislador fala em homologação está sempre se referindo ao lançamento, isso ocorre no “caput”, bem como nos parágrafos 1º e 4º do artigo 150.

Então estaríamos falando de auditoria em qualquer nível tendente a verificação de todos os elementos utilizados pelo contribuinte para cumprimento de sua obrigação tributária relativa ao tributo.

Daí, podemos ter duas hipóteses.

Primeira - a fiscalização toma as providências necessárias à homologação.

Quais são elas?

Nos procedimentos de auditoria o caminho a ser percorrido é muito semelhante ao do contribuinte, pois haverá uma crítica de todos os elementos necessários à apuração do tributo.

Finda a auditoria, podem ocorrer três hipóteses e três consequências distintas.

a) Todos os dados, cálculos etc, utilizados pelo contribuinte estão corretos. – **HOMOLOGA-SE O LANÇAMENTO.**

b) Os dados, cálculos utilizados pelo contribuinte redundaram em uma base de cálculo era maior que a devida – **RECONHECE-SE CRÉDITO** – o contribuinte recolheu a maior.

c) Os dados e cálculos utilizados pelo contribuinte redundaram em uma base menor que a devida – **REALIZA-SE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO**, recompondo a base de cálculo – exige-se o tributo com lançamento de ofício.

Segunda – a fiscalização não toma as providências necessárias à homologação.



Bem, o legislador ciente de que não haveria possibilidade de conferir todos os tributos sujeitos ao regime em relação a todos os contribuintes achou por bem, validar a atividade exercida pelo contribuinte por decurso de prazo, ou seja, após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

A tese de vinculação ao pagamento não se sustenta, pois o artigo 150 está em perfeita harmonia com o artigo 142 do CTN, e seus parágrafos 1º e 4º não falam em homologar pagamento mas sim homologar lançamento, institutos jurídicos totalmente distintos.

As hipóteses em que o CTN autoriza o deslocamento do termo inicial para contagem da decadência, estão no final § 4º do artigo 150, (dolo, fraude ou simulação) e no inciso artigo 173 – II (vício formal no lançamento anteriormente efetuado) ou no caso é claro do contribuinte não tomar as providências necessárias à apuração do tributo, ou seja realizar os cálculos para determinar a existência ou não de tributo.

A tese de deslocamento do início da contagem do interregno decadencial, vinculada a pagamento pode criar situações absurdas tais como.

No caso de IPI, o contribuinte em janeiro de 2008, devido aos créditos contidos nos documentos de aquisição de matéria prima, em contraponto aos débitos chega-se a um resultado nulo, ou credor.

Não há pagamento, logo pela tese defendida pelo recorrente o início do prazo decadencial seria em janeiro de 2009.

No mês de março o mesmo contribuinte apurou imposto a pagar em qualquer montante, realizou o pagamento.

Pela tese do recorrente como houve pagamento estaria satisfeita aquela que no seu entender é condição para aplicação do artigo 150 do CTN, assim a decadência teria seu ponto de partida em 31 de março.

Assim teríamos o mês mais antigo JANEIRO 2008, com início do prazo decadencial em janeiro de 2009, enquanto que para o mês de MARÇO 2008, o início se daria em ABRIL de 2008.

Mas não é só isso bastaria o contribuinte pagar R\$ 1,00 (UM REAL), para antecipar o início da contagem do prazo.

No caso do lucro real trimestral, poderia levar a que o terceiro trimestre de determinado ano estivesse caduco ainda que em virtude de um pagamento mínimo, e o primeiro trimestre do mesmo ano não estaria caduco em virtude do início da contagem se dar a partir de janeiro do ano seguinte.

E tem mais o pagamento é apenas uma das modalidades de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN e dentre elas estão a prescrição e a decadência, que também são modalidades de extinção pelo decurso de determinado prazo, do direito do contribuinte compensar ou pedir restituição bem como da autoridade administrativa conferir a atividade exercida pelo contribuinte tendente apuração do tributo.



A maioria mestres do Direito Tributário faz a mesma interpretação do artigo 150 do CTN, aqui exposta, entre eles o renomado professor Dr. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, em sua obra Tratado de Direito Tributário Brasileiro – Lançamento Tributário, vol. 4. Rio de Janeiro: Forense, 1981 p. 432, verbis:

"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário."

"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)". (fls. 440/441),

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

"...Consequentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)

Sobre o tema o Regulamento do Imposto de Renda, Editora FISCOsoft, 2007, Páginas 899, cita o acórdão 101-92.642, como precursor da tese e transcreve entendimento do Juiz Federal Dr. ZUUDI SKAKIHARA, verbis:

"A literalidade do texto pode levar à conclusão de que o objeto da homologação é o pagamento antecipadamente feito pelo obrigado. No entanto, não parece ser esse o entendimento acolhido pelo CTN, pois o pagamento na verdade, é insuscetível de homologação. A homologação, que segundo Celso Antônio Bandeira de Melo, é o ato vinculado pelo qual a Administração concorda com o ato jurídico praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão (Curso de Direito Administrativo, 9. ed. São Paulo, Malheiros, 1.997, p. 272), tem por efeito dar ao ato de homologado a eficácia que ele não possuía. Homologar, portanto, pressupõe não apenas concordar com o ato praticado, mas também conferir-lhe validade ou eficácia que antes não possuía. Assim quando a Fazenda Pública concorda com o pagamento do tributo não está homologando, pois disso não resulta nenhuma eficácia que o pagamento já não tivesse. O objeto da homologação, portanto, não é o pagamento do tributo, mas sim, a atividade exercida pelo sujeito passivo, para determinar e quantificar a prestação tributária." Grifamos.

Bom lembrar que se o contribuinte toma as providências necessárias à apuração do tributo, eventuais diferenças nessa apuração ou até omissões em termos de receita ou rendimentos não têm o condão de deslocar o termo inicial da contagem do prazo decadencial que é o da ocorrência dos fatos geradores, exceto é claro se no caso concreto ficar comprovado a ocorrência dolo fraude ou simulação.

Bom lembrar aqui que o termo atividade definido no CTN nada tem a ver com a atividade econômica desenvolvida pela empresa, significa as providências tendentes à apuração do tributo e se for o caso o seu próprio recolhimento.

APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO.

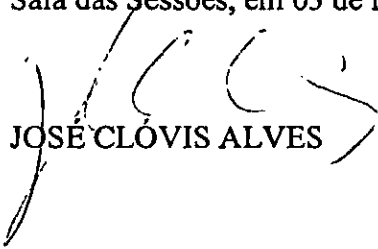


No presente caso a pessoa física foi equiparada de ofício a pessoa jurídica por prática habitual de ato de comércio com objetivo de lucro, portanto sequer registrada tal estava impossibilitando a aplicação da regra contida no artigo 150 do CTN, pois nem mesmo o acompanhamento de seu movimento econômico era possível ser acompanhado pela Administração Tributária.

Acertada a tese contida no acórdão recorrido pois o que se homologa é a atividade tendente à constituição do crédito tributário, não tendo o contribuinte tomado nenhuma providência tendente a apurar o tributo como pessoa jurídica, pois sequer como tal era inscrita, agindo portanto na clandestinidade do ponto de vista jurídico tributável, inaplicável a regra contida no artigo 150 § 4º e aplicável a norma do artigo 173-I do CTN.

Assim conheço do recurso especial e no mérito nego-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009.


JOSE CLOVIS ALVES

