



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA TURMA ESPECIAL**

Processo n° 10410.005508/2003-87
Recurso n° 161.432 Voluntário
Matéria IRPJ - Ex(s): 1999
Acórdão n° 195-0.133
Sessão de 2 de fevereiro de 2009
Recorrente SOCÔCO S.A - INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

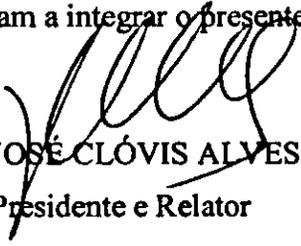
Assunto: Normas gerais de direito tributário.

DECADÊNCIA – TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SRF - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, os tributos administrados pela SRF passaram a ser sujeitos 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.

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 jurídica 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
Presidente e Relator

Formalizado em: 13 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WALTER ADOLFO MARESCH, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA (Conselheiro convocado) e BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR. Ausente, justificadamente o Conselheiro LUCIANO INOCÊNCIO DOS SANTOS.

Relatório

SOCOCO S. A. – INDÚSTRIAS ALIMETÍCIAS, CNPJ Nº 12.285.276/0001-42, já qualificada nestes autos, recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ em Recife/PE, contida no acórdão de nº 11-18.627 de 16 de abril de 2007, que manteve o lançamento contido no auto de infração de folhas 04/08.

Adoto o relatório da DRJ.

1. Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), lavrado contra Socôco S/A Industrias Alimentícias decorrente de glosa de prejuízos compensados indevidamente com inobservância do limite de 30%. Conforme Termo de Encerramento (fls.07) e Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração (fls.06) e Termo de Encerramento (fls.09):

Com base nas informações prestadas pela própria empresa em sua Declaração de Imposto de Renda 1998, foi verificado que no 3º trimestre do ano calendário 1998 (Ficha 10, Demonstração do Lucro Real), a empresa utilizou saldos de prejuízos fiscais anteriores para compensar o Lucro Real auferido no trimestre, No entanto, ao invés de obedecer o artigo 15 da Lei 9.065/95, que estabelece o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado para a compensação de prejuízos, a empresa efetuou a compensação em valor superior ao permitido. No caso concreto a empresa compensou prejuízos no valor de R\$ 383.652,23 quando o máximo permitido seria de R\$ 350.680,60 (30% do Lucro Real). Desta forma a ação fiscal procedeu a apuração do valor correto de IRPJ considerando o valor correto para a compensação de prejuízo. Como a empresa é beneficiária do Lucro da Exploração, os valores apurados pela própria empresa e informados em sua DIRPJ AC 1998 foram utilizados para a redução do imposto devido (fichas 09 e 11). Além da redução decorrente do Lucro da Exploração também foram utilizadas as demais deduções informadas pela própria empresa em sua Ficha 13 – Cálculo do IR sobre o Lucro Real

2. Crédito Tributário total: R\$ 22.105,80; IRPJ R\$ 8.242,90; juros de mora: R\$ 7.680,73; multa (75%): R\$ 6.182,17. Enquadramento legal: arts. 193; 196 III; 197 parágrafo único do RIR/94.(Auto de Infração fls.06). No que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, os enquadramentos legais correspondentes constam dos respectivos demonstrativos de cálculo (fls.08): multa passível de redução: fatos geradores a partir de 01/01/97, 75%, art. 44, I da Lei nº 9.430/96; juros de mora a partir de jan/97 (para fatos geradores a partir de 01/01/97): percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial



de Liquidação e Custódia- Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, art. 61 § 3º da Lei nº 9.430/96.

3. Inconformada com a lavratura do Auto de Infração apresenta impugnação no prazo legal. A impugnante, não se contrapõe aos fatos e valores apurados na ação fiscal e que fundamentam o Auto de Infração: compensação indevida de prejuízo (s) fiscal (is) apurado(s), sem a observância do limite de compensação de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas na legislação do Imposto de Renda, referentes ao 3º e 4º trimestres de 1998.(Auto de Infração fls. 06).

4. Em síntese, argüi a impugnante:

4.1 com fundamento no art. 906 do RIR/99, a nulidade do Auto de Infração por já ter sido o IRPJ referente ao ano calendário 1998 objeto de ação fiscal anterior, realizada em 2002, conforme Mandado de Procedimento Fiscal nº 04.401.00.2002.00197-A (fls.67);

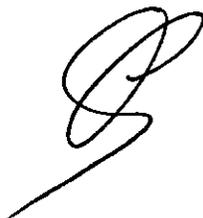
4.2 com fundamento no art. 150, § 4º do CTN e em jurisprudência administrativa a decadência do direito da fazenda pública realizar o lançamento de ofício, por já ter transcorrido o prazo de 05 anos da ocorrência do fato gerador;

4.3 com fundamento em jurisprudência administrativa, a impropriedade do lançamento de ofício por ter havido apenas a postergação do pagamento do IRPJ.

Levado a julgamento de Primeira Instância a 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife, através do acórdão 11-18.627 de 16 de abril de 2.007, manteve o lançamento, com base na legislação de regência e a decadência com base no artigo 173-1 do CTN.

Inconformada a empresa apresenta dentro do prazo legal o recurso voluntário de folhas 88 a 105 onde repete a argumentação da inicial.

É o relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo, dele conheço.

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVER O LANÇAMENTO.

Matéria de ordem pública, decadência do direito de lançar, que independeria de arguição, porém fora devidamente enfrentada pela defesa que inclusive a pede como preliminar.

Analisando os autos verifico que o lançamento se refere compensação indevida de prejuízos fiscais ocorrida no terceiro trimestre de 1.998, tendo como dia da ocorrência do fato gerador 30 de setembro de 1998, fl 06.

Verifico ainda que o contribuinte tomou ciência do lançamento no dia 10 de novembro de 2003, AR fl. 02.

Vejo ainda que a multa aplicada foi de 75%.

Nos termos do artigo 150 § 4º do CTN a autoridade administrativa teria até 30 de setembro de 2003 para rever as providências contidas no artigo 142 do CTN, tomadas pelo contribuinte tendente a apuração do tributo devido, visto ser o IRPJ, a partir de 01 de janeiro de 1.992, com a entrada em vigor da Lei 8.383/91, lançamento por homologação.

E nem se diga inaplicável o artigo 150 em virtude da falta de pagamento, pois essa é apenas uma das formas de extinção do crédito tributário previstas no CTN, e como demonstramos abaixo o que se homologa é o pagamento.

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, 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.

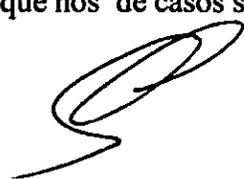
4) Identificar o sujeito passivo (contribuinte ou responsável).

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, criou duas formas de traduzir em linguagem relação obrigacional.

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.

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 bem como 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 todas as fases previstas 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 podem 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 conseqüências 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.

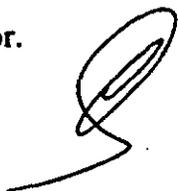
Bem, o legislador ciente de que não haveria possibilidade de conferir todos os tributos sujeitos ao regime em relação a todos os contribuintes achou por bem, validar a atividade exercida pelo contribuinte por decurso de prazo, ou seja, após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

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).

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 contrária 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.

Concluindo entendo equivocada a tese contida no acórdão recorrido pois o que se homologa é a atividade tendente à constituição do crédito tributário e não o pagamento.

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:

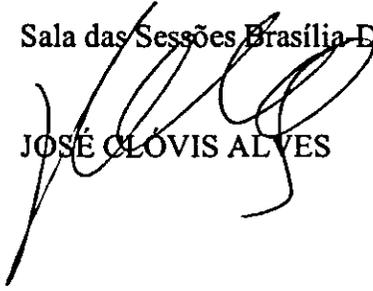
“... Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a “atividade” do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento”. (fls. 445)

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.

Assim conheço do recurso e no mérito voto no sentido de dar-lhe provimento.

Sala das Sessões Brasília DF, em 2 de fevereiro de 2009.


JOSÉ CLÓVIS ALVES