



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.009991/2003-99
Recurso nº 157.911 Voluntário
Acórdão nº 1802-00.377 – 2ª Turma Especial
Sessão de 11 de março de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente CONSTRUTORA NUNES LTDA.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1997, 31/03/1998

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

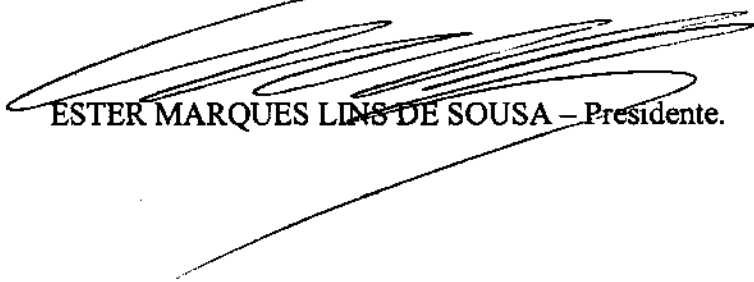
A extinção definitiva do crédito tributário pelo § 4º do art. 150 do CTN, e a conseqüente decadência a ela atrelada, só ocorre se, antes disso, a situação sob exame configurar, a partir de um juízo de tipicidade, a hipótese prevista no *caput* deste mesmo artigo. Não havendo apuração de tributo devido e nem antecipação de pagamento, a contagem do prazo decadencial é feita pelo art. 173, I, do CTN.

REALIZAÇÃO INTEGRAL DO LUCRO INFLACIONÁRIO - PRIMEIRO TRIMESTRE DE 1998 - OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

A opção pelo Lucro Presumido é manifestada com o pagamento, e não com a entrega da DIPJ. Não estando configurada a opção, a tributação do lucro inflacionário deveria, em princípio, se dar pelo Lucro Real, nas condições normais de diferimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, afastar a preliminar de decadência, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir o IRPJ relativo ao fato gerador de 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Nelso Kichel declarou-se impedido de votar, por haver participado do julgamento em primeira instância.


ESTER MARQUES LINS DE SOUSA – Presidente.


JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA – Relator.

EDITADO EM: 08 ABR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente da Turma), João Francisco Bianco (Vice-Presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Nelso Kichel e Sérgio Luiz Bezerra Presta (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que considerou parcialmente procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 1 a 6), no valor de R\$ 60.185,94, incluídos nesse montante a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

O lançamento resultou de procedimento de revisão interna nas DIPJ dos anos-calendário de 1997 e 1998. A partir do SAPLI, sistema que controla a evolução dos saldos de lucro inflacionário, a Fiscalização verificou que nos períodos acima a Contribuinte não efetuou as devidas realizações do lucro inflacionário acumulado em períodos anteriores.

Para o ano de 1997, dada a opção pelo lucro real anual, foi exigido o imposto sobre a parcela de realização mínima prevista em lei (10% ao ano). E para o primeiro trimestre de 1998, foi exigido o imposto sobre todo o saldo remanescente do lucro inflacionário, porque nesse período teria ocorrido a opção pelo lucro presumido. Os dispositivos legais que fundamentam a autuação estão discriminados à fl. 3.

Instaurada a fase contenciosa, com a impugnação de fl. 35, a Contribuinte apresentou os seguintes argumentos, conforme descritos no Acórdão recorrido, de nº 10.624, às fls. 56 a 61:

- o art. 898 do Regulamento do Imposto de Renda fala da extinção tanto da obrigação quanto do direito de proceder ao crédito tributário após cinco anos. Assim, as realizações relativas ao período de 1993 a 1996 devem ser expurgadas do saldo final da planilha elaborada pelo Fisco.

- em 1994, ao saldo anterior de 1993, após a divisão pelo valor de CR\$ 2.750,00, deverá ser aplicada a correção monetária de 10,0525%.

- elaborou uma planilha, em anexo, da qual conclui que o lucro inflacionário objeto de tributação em 1997 corresponde a R\$ 841,60 e, em 1998, de R\$ 7.574,36.

Por fim, diz que “a empresa concorda que, a partir de 1993 o contador responsável pelo preenchimento da declaração não ofereceu a parcela mínima do lucro inflacionário e está disposta a recolher o que for de sua obrigação desde que seja débito não prescrito e atualizado corretamente”.

Conforme já mencionado, a DRJ Belo Horizonte/MG considerou parcialmente procedente o lançamento.

Em sua decisão, a Delegacia de Julgamento aplicou a regra do art. 173 do Código Tributário Nacional, adotando como termo inicial, para fins de contagem do prazo

decadencial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso, este dia seria 1º de janeiro de 1999.

Assim, como o lançamento foi formalizado em 30 de dezembro de 2003, a DRJ entendeu que o feito fiscal não foi atingido pela decadência, afirmando que o termo final para a realização do lançamento teria ocorrido em 31 de dezembro de 2003.

A DRJ consignou também que deveriam ser deduzidos do saldo do lucro inflacionário a realizar os valores das parcelas de realização obrigatória, ainda que não comprovada a sua efetiva realização, calculados com base no percentual mínimo de realização nos anos anteriores, já decaídos.

Relativamente ao indexador utilizado na atualização monetária do saldo do lucro inflacionário acumulado em 31/12/1994, foi esclarecido que o correspondente fator indicado no SAPLI encontra-se em consonância com o disposto nos arts. 1º e 48 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e arts. 43 e 47, parágrafo único, da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995.

Inconformada com a decisão de primeira instância, da qual tomou ciência em 08/02/2007, a Contribuinte apresentou em 07/03/2007 o recurso voluntário de fls. 74 a 87, onde desenvolve os seguintes argumentos sobre a decadência dos créditos que lhe estão sendo exigidos:

- o Conselho de Contribuintes entende que com o advento da Lei nº 8.383/1991, o IRPJ passou a seguir a sistemática da modalidade de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN;

- com base no art. 150, § 4º do CTN, o dias *a quo* para a contagem do prazo decadencial vincula-se à mencionada realização. Assim, como o lucro inflacionário foi sendo legalmente realizado e não oferecido à tributação pela Recorrente, a partir de cada um desses momentos nasceu para a autoridade fiscalizadora o mencionado direito de constituir o crédito tributário;

- esse é também o entendimento da jurisprudência deste Conselho de Contribuintes;

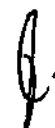
- apesar de as declarações terem sido entregues nos exercícios de 1998 e 1999, respectivamente, o início da contagem do prazo decadencial se deu ao fim de cada trimestre de 1997 e no 1º trimestre de 1998;

- como a Recorrente somente foi cientificada em 30/12/2003, resta claro que houve a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir possíveis créditos;

- mesmo no caso de ser aplicado o art. 173 do CTN, a decisão de primeira instância se equivocou ao considerar o mesmo prazo para todos os créditos cobrados. Com base na interpretação exposta naquele julgado, por óbvio que houve a decadência dos fatos geradores ocorridos nos trimestres de 1997;

- assim, na pior das hipóteses, a cobrança deverá considerar apenas o crédito relativo ao fato gerador ocorrido no 1º trimestre de 1998.

Este é o Relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

O litígio submetido a este Colegiado abrange a exigência de IRPJ nos anos-calendário 1997 e 1998, incidente sobre a realização de lucro inflacionário nestes períodos.

No ano de 1997, foi exigido o imposto sobre a parcela de realização mínima prevista em lei (10% ao ano). E no primeiro trimestre de 1998, foi exigido o imposto sobre todo o saldo remanescente do lucro inflacionário, em razão da mudança no regime de apuração, de lucro real para presumido.

Nessa segunda instância, a Recorrente não controverte sobre o fato de ter deixado de realizar adequadamente o lucro inflacionário acumulado em períodos anteriores. Seus questionamentos resumem-se à decadência dos créditos tributários objeto do lançamento sob exame.

A análise dessa questão deve levar em conta duas datas de ocorrência de fato gerador. Em 1997, de acordo com a Fiscalização, o regime de apuração foi o lucro real anual, com fato gerador, portanto, em 31/12/1997. Em 1998, com a opção pelo lucro presumido, o fato gerador ocorreu em 31/03/1998, ou seja, no encerramento do primeiro trimestre do ano, quando todo o saldo remanescente a título de lucro inflacionário foi considerado realizado, conforme determinado pelo art. 54 da Lei 9.430/96.

O lançamento ocorreu em 30/12/2003, e a questão a ser decidida é se o prazo de decadência, nesse caso, estaria submetido à regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou à regra do art. 173, I, desse mesmo código.

Pela primeira regra, que estabelece um prazo mais curto, a decadência atingiria os créditos relativos aos dois fatos geradores, mas pela regra do art. 173, I, nenhum deles estaria decaído no momento do lançamento.

Para examinar essa questão, é importante registrar primeiramente que a Fiscalização não imputou à Contribuinte as condutas de dolo, fraude ou simulação. Mas por outro lado, não foi realizado nenhum pagamento de IRPJ para esses períodos, porque as DIPJ às fls. 12 a 26 apresentam todos os campos com valores zerados.

Nestes termos, sustento o entendimento de que para a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150 do CTN tem de haver, por iniciativa do Contribuinte, a apuração de tributo devido e o pagamento deste, no exato montante em que apurado, o que, como visto, não ocorre no presente caso.

Conforme o referido artigo 150, que trata do lançamento por homologação, o que se homologa é uma "atividade" do Contribuinte, que culmina com o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa.

Assim, a homologação não diz respeito a um pagamento qualquer, feito ao acaso, mas a um pagamento que decorre de uma apuração, realizada a partir das operações intelectivas que estão discriminadas no art. 142 do CTN. É nessa acepção que deve ser entendida a expressão “atividade” constante do art. 150.

E embora sabendo que a tarefa de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido (art. 142), realizada pelo Contribuinte, não produza os mesmos efeitos que o ato de lançamento propriamente dito, que é privativo da administração, não se pode negar que tais operações estão envolvidas na idéia de “atividade” do art. 150, a ser homologada posteriormente, pois não seria razoável que a lei obrigasse o Contribuinte a um pagamento qualquer, a um simples ato, sem uma tarefa de apuração prévia, pela qual se configura a idéia de “atividade”.

Além disso, o juízo que se faz de um pagamento em si, visto isoladamente, não é um juízo de homologação (no sentido de aprovação, validação, etc.), mas apenas um juízo de existência (ocorreu ou não ocorreu).

O que se homologa, na verdade, é a correção do pagamento em relação ao crédito tributário. Trata-se, portanto, de um juízo relacional (de validade).

É esta concepção que, a meu ver, fundamenta o tratamento diferenciado para aquele que cumpre com a tarefa prevista no caput do art. 150, tratamento que se manifesta no encurtamento do prazo decadencial para que a Fiscalização possa exigir tributo além daquele já apurado e recolhido pelo Contribuinte.

Ou seja, não agindo o Fisco no prazo estabelecido pelo § 4º do art. 150 do CTN (5 anos contados do fato gerador), considera-se correta a apuração feita pelo Contribuinte, e definitivamente extinto o crédito tributário pelo pagamento anteriormente realizado.

Mas parto do princípio de que antes de se inserir no parágrafo, a situação deve estar primeiramente abrangida pelo caput do dispositivo legal, segundo um juízo de tipicidade para o caso concreto, e não em função apenas do regime de tributação genericamente adotado pela legislação do tributo, conforme defende a conhecida teoria objetiva, também chamada teoria do regime jurídico.

O esclarecimento é relevante, porque para essa teoria objetiva (ou do regime jurídico) a análise da subsunção ao art. 150 do CTN, bem como da decadência prevista em seu § 4º, prescinde da apuração de tributo devido, da existência de pagamento deste tributo, etc.

Contudo, penso que a extinção definitiva do crédito tributário pelo § 4º do art. 150 do CTN, e a conseqüente decadência a ela atrelada, só ocorre se, antes disso, a situação sob exame configurar, a partir de um juízo de tipicidade, a hipótese prevista no caput deste mesmo artigo.

Do que se disse até agora, é importante perceber, então, que o caput do art. 150 do CTN estabelece requisitos (tipicidade) para a inclusão nesta “modalidade de lançamento”, ou melhor, nesta forma de tributação, de onde surgem os seus respectivos efeitos, dentre eles aquele previsto no § 4º (extinção definitiva do crédito pela homologação tácita).

E nesse passo, também é possível vislumbrar outras hipóteses excludentes do art. 150 do CTN, além daquelas também previstas em seu § 4º (Dolo, Fraude e Simulação). Estas outras hipóteses se dão precisamente pelo caput do artigo. Ou melhor, são aquelas situações que não se incluem nele.

Tal interpretação baseia-se, primeiramente, nas fundamentais diferenças quanto aos efeitos jurídicos que decorrem da apuração de tributo a recolher e da situação oposta a esta, ou seja, da apuração de valores negativos (prejuízo fiscal, base de cálculo negativa, saldo negativo de tributo, saldo credor nos tributos não-cumulativos, etc.).

Enquanto que no primeiro caso o Contribuinte se apresenta como devedor de tributo, no outro ele se afigura como credor de um direito, situações que são juridicamente bastante distintas, e que se traduzem por efeitos jurídicos também distintos.

De fato, apresentando-se o Contribuinte como devedor de tributo, o primeiro e único efeito a se vislumbrar é o prazo que corre contra o Fisco para que esse possa exigir valor maior que o já apurado e recolhido pelo Contribuinte, ao passo que da outra situação decorrem efeitos variados, dentre os quais se destacam primeiramente exigências ou ônus legais ao Contribuinte, para que possa fruir de seu direito (prazo para repetição de indébito, condições para compensação de prejuízos ou de créditos acumulados, etc.).

É nesse segundo contexto, inclusive, que se insere o chamado lançamento sem crédito tributário, previsto no art. 9º do PAF (Decreto 70.235/1972), e realizado para reduzir valores a restituir ou prejuízo fiscal, por exemplo.

O caso que mais ilustra o que se pretende demonstrar aqui é aquele em que na véspera de ocorrer a homologação tácita relativa a um pagamento realizado anteriormente, o Contribuinte desconstitui a sua situação jurídica inicial, pela retificação de sua declaração, apurando indébito (valor a restituir), sem que estejam configurados dolo, fraude ou simulação.

Nestas circunstâncias, seguindo-se à risca a teoria objetiva atrás mencionada, e diante do tempo exíguo, nada restaria à Fazenda senão restituir o valor pleiteado, posto que para negar a restituição precisaria reverter o procedimento de apuração do indébito, o que demandaria a realização do próprio ato de lançamento, que certamente, quando concluído, já estaria fulminado pela decadência.

Tal entendimento, com efeito, não é razoável. Nesses casos, deve ser dado ao Fisco um maior prazo para a apuração do tributo relacionado ao indébito, e esse maior prazo só pode ser aquele previsto no art. 173 do CTN, ou então outro que também fosse superior àquele do § 4º do art. 150 do CTN.

Nesse sentido, ressalto que a sistemática atual do processamento de restituição via pedido de compensação (PER-DCOMP) não deixa dúvidas de que nos casos de apuração negativa de tributo, o Fisco acaba possuindo um prazo que sempre ultrapassa aquele previsto no § 4º do art. 150 do CTN, para rever a apuração no período em que o indébito foi gerado, de modo a reduzir, se for o caso, o seu valor.

O § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 deixa isso bem evidente:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º

§ 4º

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (grifos acrescentados)

Ocorre que, por envolver prazo decadencial, bem como a extinção definitiva de crédito tributário, o art. 150 traz em si uma conclusividade que não admite mitigação, isto é, ou este dispositivo incide plenamente para a produção de todos os seus efeitos (inclusive para que o Contribuinte não possa mais solicitar restituição após a homologação tácita, ou, caso a tenha solicitado antes disso, para que o Fisco não possa negá-la após o transcurso daquele mesmo prazo), ou não incide.

De fato, por uma questão de coerência sistêmica, a incidência do art. 150 deve blindar o crédito tributário objeto da homologação tácita, afastando a possibilidade de qualquer outra análise e controvérsia posterior sobre o mesmo, tanto pelo Fisco, quanto pelo Contribuinte. Mas, como visto, há situações em que isso não ocorre.

É forçoso concluir, então, que o art. 150 do CTN não se aplica aos casos em que a análise fiscal vem motivada por um juízo sobre pedido de restituição, ou sobre prejuízo apurado. O art. 150, definitivamente, não estabelece prazo para isso, mas sim para as situações em que da atividade desempenhada pelo Contribuinte, voltadas à apuração do tributo, resulta valor positivo, ou seja, valor de tributo devido.

E se a lei concede mais prazo ao Fisco nos casos em que o Contribuinte aparentemente recolheu valor maior do que aquele que apurou como devido, não seria razoável entender que a lei concederia prazo menor para os casos em que o Contribuinte nada apura como débito, ou nada recolhe.

Nessa linha de raciocínio, o outro indispensável elemento para a subsunção ao art. 150 do CTN é o pagamento do tributo que foi apurado pelo Contribuinte. Tal requisito impõe-se não só pelo que se disse ao longo de todas essas considerações, mas pelo próprio texto do citado artigo:

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.

.....

§ 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. (grifos acrescidos)

Portanto, são essas razões que me levam a concluir que a subsunção a este dispositivo, para efeito inclusive da contagem do prazo decadencial previsto em seu § 4º, não pode prescindir da apuração de tributo devido e de seu respectivo recolhimento, no exato montante em que apurado pelo Contribuinte.

Com efeito, a incidência do art. 150, no que diz respeito ao encurtamento do prazo decadencial, exige não apenas uma tipicidade específica (apuração e recolhimento de tributo por parte do Contribuinte), mas também a observância de uma boa-fé objetiva, representada pelo recolhimento do valor efetivamente apurado.

Feitas as devidas digressões, ressalto, novamente, que não houve apuração de IRPJ devido e nem qualquer recolhimento referente aos fatos geradores em questão, o que leva a contagem do prazo decadencial para a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, tanto para o fato gerador ocorrido em 31/12/1997, quanto para o fato gerador de 31/03/1998, o prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado pela Fiscalização teria se esgotado em 01/01/2004. Como o lançamento foi realizado em 30/12/2003, concluo, em relação aos dois fatos geradores, que o direito de lançar não se encontrava extinto pela decadência.

Durante a sessão, o exame da decadência ensejou um oportuno questionamento por parte de alguns Conselheiros, no sentido de que a ausência de pagamento não afetaria apenas essa matéria, mas, antes disso, afetaria o próprio regime de realização do lucro inflacionário, uma vez que as opções pelo Lucro Real Anual e pelo Lucro Presumido são manifestadas com pagamentos em códigos específicos, nos termos dos artigos 222, parágrafo único, e 516, § 4º, ambos do RIR/99, e não com a mera apresentação de DIPJ, cujos campos zerados indicavam, ainda, a condição de empresa inativa.

Quanto ao Lucro Presumido, realmente, a opção é manifestada somente com o pagamento. Nestes termos, o lançamento para a realização integral de todo o saldo remanescente em 31/03/1998 resta comprometido. Não estando configurada a opção pelo Lucro Presumido, a tributação deveria, em princípio, se dar pelo Lucro Real, nas condições normais de diferimento. E um eventual lançamento por arbitramento demandaria a análise de outros aspectos que não estão presentes no caso sob exame.

Já em relação ao Lucro Real Anual, todavia, entendo que o pagamento não se mostra como única forma de opção, porque a própria lei prevê hipóteses para a sua suspensão, sem prejuízo da apuração anual.

Além disso, quanto ao caso concreto, não há notícia de outros fatos, além do que motivou a autuação, para que se exigisse da Contribuinte a elaboração de balancetes de suspensão. Simplesmente não há registro de qualquer receita bruta que tornasse necessário o recolhimento de estimativa mensal. Deste modo, a tributação em 1997 deveria ser realizada realmente pelo regime anual, e, nesse caso, deve ser mantido o lançamento.

Diante do exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de decadência, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir o IRPJ relativo ao fato gerador ocorrido em 1998.



JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo : 10680.009991/2003-99

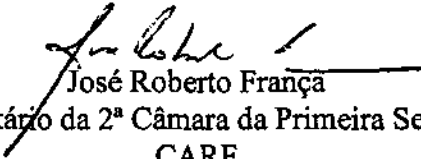
Recurso : 157911

Acórdão : 1802-00.377

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do artigo 81 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 259/2009), intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, a tomar ciência do inteiro ter do **Acórdão nº 1802-00.377**.

Brasília - DF, em 14 de abril de 2010


José Roberto França
Secretário da 2ª Câmara da Primeira Seção
CARF

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência:-----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional