



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10805.000360/00-19
Recurso nº 139.629 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.654 – 1ª Turma
Sessão de 30 de agosto de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Decadência
Recorrente POLIBRASIL COMPOSTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

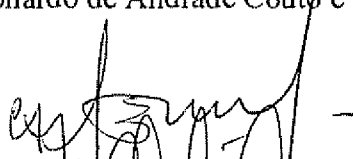
Ementa: DECADÊNCIA. GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS.

A teor do disposto no art. 9º do Decreto 70.235/72 vigente à época dos fatos, há obrigatoriedade de lançamento (pelo Fisco) para efetuar a glosa de prejuízos fiscais e, naturalmente, de bases negativas de CSLL. Em havendo obrigatoriedade para que o Fisco efetue a respectiva glosa por meio de lançamento, é razoável que se entenda que tal medida não pode se dar indefinidamente a qualquer tempo; mas, ao contrário, deve estar sujeita aos prazos decadenciais para lançamentos estabelecidos no próprio Código Tributário Nacional. Considerada a natureza jurídica do IRPJ e CSLL (tributos sujeitos a lançamento por homologação), tem-se que ultrapassado o prazo de que trata o art. 150, 4º do CTN para lavratura do lançamento, estará definitivamente homologada (por decadência) a apuração de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL feita pelo contribuinte e declarada à Receita Federal do Brasil.

Recurso Especial do Contribuinte provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de divergência do contribuinte, vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Viviane Vidal Wagner.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

EDITADO EM:

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Com base no permissivo do art. 5, II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria n. 55, de 16.03.1998, o Contribuinte interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela extinta 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

"CSLL - DECADÊNCIA - Descabe falar-se em decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário quando, havendo o contribuinte optado pela apuração anual, o menor prazo de contagem, qual seja, dos cinco anos a partir do fato gerador, ainda não tenha se expirado.

NULLIDADES - VÍCIO FORMAL - Não há que se falar em nulidade por ausência de motivação, provas e cerceamento ao direito de defesa quando os fatos estiverem devidamente descritos e comprovados, havendo a autuada procedido a sua defesa de forma cabal. Tratando-se de autuação para reduzir o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a Compensar, a identificação do crédito tributário limita-se ao quantum que irá reduzir.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASES NEGATIVAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Restando comprovada a inexistência de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, mantém-se a autuação que aponta a compensação indevida

NORMAS PROCESSUAIS - MATÉRIA PRECLUSA - Se a taxa Selic como juros de mora não foi questionada em sede de impugnação, tal matéria torna-se preclusa, não podendo ser conhecida em sede de recurso voluntário, em obediência ao Princípio do Duplo Grau de Jurisdição.

Recurso negado."

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

"POLIBRASIL COMPOSTOS S/A, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado através do Recurso de fls. 402/426, contra o Acórdão nº 5674, de 7/1/2004, prolatado pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, fls. 388/394, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de CSLL, fls. 32/35, resultante da revisão da declaração de



rendimentos do ano-calendário 1995, onde foi constatada a compensação a maior de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores.

De acordo com o Termo de Encerramento, fl. 36, a contribuinte acumulava, em seu controle, um saldo anterior ao ano-calendário de 1994, sem base concreta, porque não tinha justificativa.

Tempestivamente a contribuinte insurge-se contra a exigência fiscal, conforme impugnação às fls. 39/46, sintetizada pela decisão recorrida nos seguintes termos:

"2.1. Inexistiria, nos autos, a demonstração das razões para a afirmação de que o saldo das bases de cálculo negativas da CSLL registrado nas declarações de Imposto de Renda da Sociedade não possui base concreta, desconsiderando-se, arbitrariamente, as informações contidas na declaração do ano-calendário 1995. A ausência da motivação, e das provas do fato que enseja a autuação, tornaria incerta a exigência e ilegal a conduta da Fiscalização.

2.2. Em face do disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento seria nulo, pois não foi calculado o montante do tributo devido, ou seja, não existe determinação da exigência, não foi proposta a penalidade cabível e não existe descrição do fato objeto da autuação. E, mais à frente acrescenta:

Os agentes fiscalizadores simplesmente afirmam que o saldo de base negativa da CSLL da Impugnante não possui base concreta e imputam à Impugnante o dever de recolher o tributo, com os acréscimos moratórios devidos.

Assim, os agentes fiscalizadores remetem à Impugnante o dever de realizar uma "AUTO AUTUAÇÃO". Quer nos parecer que se trata de uma figura estranha ao nosso ordenamento jurídico.

2.3. Também o cerceamento do direito de defesa decorre da ausência de provas seguras e irrefutáveis da infração apontada. O ato, "indiscutivelmente arbitrário", sem identificação adequada da falta cometida, não poderia justificar a injusta penalidade aplicada.

2.4. No mérito, argüi que as bases de cálculo negativas geradas anteriormente ao exercício de 1994 estão registradas em demonstrativos contábeis, cuja força probatória defende, e junta planilhas e as declarações de imposto de renda para demonstrar que o saldo compensado de fato existe."

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas SP manteve o lançamento, conforme o acórdão citado, cuja ementa apresenta o seguinte teor:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995

Ementa: NULIDADE. Descritos os fatos que fundamentam a exigência fiscal, e juridicamente qualificados pelas normas no enquadramento legal, não há ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, não se caracterizando o cerceamento do direito de defesa da contribuinte. AUTO DE INFRAÇÃO SEM DETERMINAÇÃO DO VALOR DEVIDO. Válido é o lançamento para formalização da infração verificada, ainda que dela não resulte tributo devido no período examinado.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1995

Ementa: COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS INEXISTENTES. Mantém-se a glosa quando a evolução das bases de cálculo negativas apuradas pelo contribuinte a partir do ano-calendário 1992, consideradas as compensações realizadas até 31.12.94, confirma a inexistência de saldo disponível para compensação em períodos subseqüentes.

Lançamento Procedente."

Ciente da decisão de primeira instância em 9/2/2004, fl. 401 (verso), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 10/3/2004, onde, em síntese, repisa os mesmos argumentos da impugnação em torno:

1) de incorrer o auto de infração em vícios formais, por falta de motivação (descrição do fato e apresentação da prova), pela incerteza do lançamento, que acarretaram o cerceamento ao direito de defesa, e pela falta de determinação do montante devido; e

2) no mérito, do fato de sua contabilidade e demonstrativo fazerem prova a seu favor, aduzindo que as autoridades julgadoras a quo não analisaram ou fundamentaram a decisão recorrida no que se refere à sua argumentação, de que seus demonstrativos contábeis e fiscais fazem prova a seu favor, porque pela análise das declarações de Imposto de Renda e planilha anexada à impugnação, o saldo de base negativa da CSLL de fato existe.

Além disso, alega a Recorrente a decadência do direito da Fazenda de constituir o aludido crédito tributário, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º, do CTN e a inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora, para, por fim, pedir pelo cancelamento do auto de infração.

A recorrente esclareceu que não efetuou o arrolamento de bens porque não há crédito tributário a ser exigido e colacionou alguns informes da época para justificar que postou o Recurso pelos Correios e o fez em virtude de greve dos Técnicos da Receita Federal."

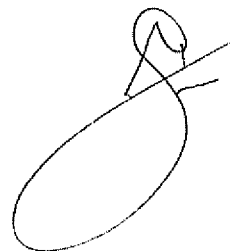
No que interessa a esta instância recursal, o acórdão afastou a alegação de decadência do direito do Fisco de constituir créditos de CSLL relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995, em vista do fato de a ciência do lançamento pela Recorrida ter se dado em 20.3.2000 (fls. 38v). Tais créditos foram apurados em decorrência de *“compensação a maior do saldo de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da contribuição social sobre o lucro líquido”*, conforme demonstrativo anexo ao lançamento. Segundo o acórdão, *“deve ser esclarecido que a decadência do direito do Fisco é para efeito de constituição do crédito tributário, sendo-lhe permitido fiscalizar períodos antes que possam acarretar consequências para os fatos geradores subsequentes. Ora, se a Fazenda somente pode constituir o crédito tributário quando ocorrer o fato gerador, e se o mesmo só ocorreu quando, diante da inexistência de saldos de bases de cálculo negativa, verificou-se a compensação indevida, então o direito da Fazenda de exigir tal crédito tributário somente ocorreu quando desta”*.

Sustenta a Contribuinte, em síntese, divergência entre o acórdão recorrido e aresto da extinta 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, o qual assenta o entendimento de que *“nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, as atividades exercidas pelo sujeito passivo para a apuração dos resultados estão homologadas e não cabe retificação de lançamento ou a novo lançamento sobre o referido fato gerador”*. Pede, ao final, a reforma do acórdão recorrido para que seja acolhida a preliminar de decadência sobre o lançamento objeto do processo.

O recurso especial foi admitido pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho n. 105-297/2005 (fls. 624)), ante a configuração do alegado dissenso jurisprudencial.

Foram apresentadas contra-razões pela Recorrida (fls. 628/653).

É o relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

O recurso especial atende aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Cinge-se a controvérsia ao acolhimento (ou não) da preliminar de decadência para a constituição de créditos de CSLL, cujos fatos geradores ocorreram em data anterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da ciência do lançamento, mas em relação aos quais foi necessária a revisão dos dados lançados pelo contribuinte em declarações relativas a períodos já atingidos pela decadência.

Conforme já me manifestei em julgamentos realizados pela extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, entendia que a decadência atinge apenas o direito do Fisco de constituir o crédito tributário, sendo-lhe permitido fiscalizar elementos relativos a períodos anteriores (ainda que decaídos em tese) que influenciam a apuração do resultado de períodos subseqüentes.

Naqueles julgamentos, firmei o entendimento de que não haveria óbice à exigência de comprovação acerca de quaisquer elementos que influenciem a apuração do resultado do exercício, ainda que tais elementos fossem vinculados a exercícios anteriores atingidos pela decadência. O direito de fiscalização nesses casos limitar-se-ia à verificação das circunstâncias que influenciavam na apuração do lucro do ano-calendário do período não decadente, sendo vedado à Fiscalização lançar tributos relativos a fatos geradores ocorridos em períodos já decaídos, ainda que identifique eventual falha na apuração do lucro respectivo. Daí porque entendia que não merecia qualquer censura a assertiva do acórdão recorrido de que, *“se a Fazenda somente pode constituir o crédito tributário quando ocorrer o fato gerador, e se o mesmo só ocorreu quando, diante da inexistência de saldos de bases de cálculo negativa, verificou-se a compensação indevida, então o direito da Fazenda de exigir tal crédito tributário somente ocorreu quando desta”*.

Tal entendimento tinha sido ratificado em acórdão proferido pela 4ª Turma da CSRF, assim ementado:

“IRPF - ANOS-CALENDÁRIO DE 1996 E 1999 - ATIVIDADE RURAL - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - DECADÊNCIA - ABRANGÊNCIA - O prazo decadencial vincula-se direta e exclusivamente aos fatos geradores objeto do lançamento tributário, não se aplicando a elementos advindos de ano-calendário anterior, ainda que este já tenha sido atingido pela decadência. Assim, constatando-se que o ano-calendário fiscalizado encontra-se passível de revisão, é perfeitamente cabível o lançamento resultante da retificação do valor apropriado, a título de prejuízo da atividade rural a compensar, mesmo que este tenha origem em ano-calendário abarcado pela decadência.” (CSRF – 4ª T, Ac 04-00.054, Recurso n.106-132578, Rel.: Maria Helena Cotta Cardozo, sessão de 21.06.2005)



Revisitando o tema, contudo, parece-me ter razão o contribuinte ao sustentar a definitividade da apuração do resultado negativo no ano-calendário de que trata o caso dos autos.

Tal assertiva não decorre do fato de que eventual lançamento nesse momento implicaria cerceamento de direito de defesa ao contribuinte, pois me parece claro que ao contribuinte é permitido invocar toda a matéria de defesa necessária para a manutenção do saldo negativo apurado no passado. Também não me parece adequado à primeira vista invocar qualquer norma relacionada à competência para exame de tal prejuízo/base negativa, já que qualquer divergência de entendimento a esse respeito seria apreciada em última análise sob o rito do Decreto n. 70.235/72.

No meu entender, a razão do Contribuinte está assentada no disposto no art. 9º do Decreto 70.235/72, cuja redação até a edição da MP n. 449/09 previa a obrigatoriedade de lançamento (pelo Fisco) para efetuar a glosa de prejuízos fiscais e, naturalmente, de bases negativas de CSLL. Ora, se há obrigatoriedade para que o Fisco efetue a respectiva glosa por meio de lançamento, é razoável que se entenda que tal medida não pode se dar indefinidamente a qualquer tempo; mas, ao contrário, deve estar sujeita aos prazos decadenciais para lançamento estabelecidos no próprio Código Tributário Nacional.

Nesses termos, considerada a natureza jurídica do IRPJ e CSLL (tributos sujeitos a lançamento por homologação), tem-se que ultrapassado o prazo de que trata o art. 150, 4º do CTN para lavratura do lançamento, estará definitivamente homologada (por decadência) a apuração de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL feita pelo contribuinte e declarada à Receita Federal do Brasil.

O entendimento em referência foi recentemente ratificado pela 2ª Seção desta Corte Administrativa no julgamento do recurso n. 10940.002768/2005-74, de relatoria do Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva, verbis:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2001, 2002

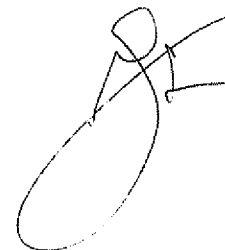
IMPOSTO RENDA PESSOA FÍSICA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA NA FORMA DO ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que ocorre em cada competência. Ultrapassado esse lapso temporal, sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência. A atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

Lançamento atingido pela decadência.

Recurso Negado.

Relatório



No ano de 1999, o fiscalizado apurou prejuízo na atividade rural. No ano de 2005, em procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal glosou despesas referentes à atividade agrícola de 1999, reduzindo o valor do prejuízo em 1999.

Com a redução do prejuízo no ano de 1999, ao fiscalizar a atividade rural do sujeito passivo, no ano seguinte, para onde os prejuízos inicialmente informados pelo contribuinte foram transferidos, a autoridade fiscal apurou imposto a pagar. O acórdão recorrido entendeu que já tendo decorrido mais de cinco anos da entrega da declaração do ano de 1999, onde os prejuízos foram informados, havia ocorrido a homologação tácita, sendo que tal lançamento não mais podia ser alterado. Assim, o prejuízo fiscal de 1999, no valor de R\$ 36.344,07, aproveitado no ano de 2000, não mais podia ser objeto de alteração.

Voto

I - Da decadência como forma de extinção do crédito tributário

Para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender como se dá a sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, "in verbis."

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O artigo 142 do CTN não pode ser interpretado como norma isolada dentro do sistema. Há que se ter presente que o Capítulo II, do Título III, do Livro Segundo, do CTN, é subdividido em duas seções, sendo que a Seção I, composta pelos artigos 142 a 146, trata do lançamento e a Seção II, composta pelos artigos 147 a 150, trata das modalidades de lançamento, a saber: lançamento por declaração (art. 147); lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150).

I.a) Das modalidades de lançamento

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150, prevê três modalidades de lançamento¹, a saber: a)

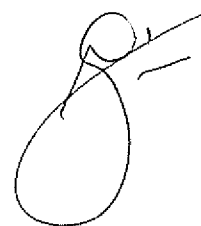
¹ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo: (i) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento; (ii) O lançamento de ofício, no qual toda a

lançamento por declaração; b) lançamento de ofício e c) lançamento por homologação.

O lançamento por declaração, conforme prevê o artigo 147 do CTN², dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de notificação de lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, promovia a emissão da notificação de lançamento.

O lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do CTN³, ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexistência do contribuinte em relação às atividades que deveria cumprir, de



atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. E, por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

² Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

maneira que a autoridade efetuará o lançamento, com a aplicação de penalidade administrativa.

Cabe ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o "de ofício", originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é "por declaração" ou "por homologação" e que tenha havido irregularidade no mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento "complementar" em relação ao período de apuração ou a determinado fato gerador.

No lançamento por homologação, de que trata o artigo 150 do CTN⁴, o sujeito passivo é quem identifica e determina a matéria tributável, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens, rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL e, atualmente, o IR, entre outros.

I.b) Dos elementos essenciais que caracterizam a constituição do crédito tributário e das questões relacionadas à homologação

Com a identificação do sujeito passivo, a matéria tributável, a regra-matriz de incidência tributária e o cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não faz parte do lançamento. Não integra a sua essência e nem é condição de sua validade. O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não seja pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior.

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

a) No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador e calcula o valor do imposto devido.

b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento⁵ do tributo correspondente.



⁴ 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

⁵ Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.

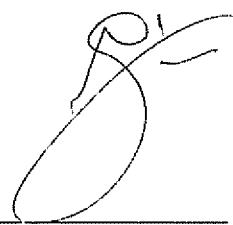
Nos casos de lançamento por homologação, o lançamento se consuma quando o sujeito passivo pratica atividade tendente a apurar a ocorrência do fato gerador, identificar a matéria tributável, calcular o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação a ser feita pelo do sujeito ativo.

O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ou por qualquer outra das hipóteses previstas no artigo 156 do CTN, ser extinto.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. Apresentada a Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁶, ou DCTF no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento está perfeito e consumado, independentemente de pagamento. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído. Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução⁷.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito tributário.

O artigo 150 do CTN, abaixo transcrito e grifado por nós, deixa claro que o que se homologa é a atividade



⁶ Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

⁷ Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.1997, DOU 17.11.1997).

Art. 74....

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed Extra)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed Extra)

(autolancamento) e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

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.

Para confirmar a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese em que o contribuinte, embora cumpra o dever legal de apurar o quantum debeatur, conclui que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais e nas hipóteses de isenção, não incidência e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a atividade à qual o sujeito passivo está obrigado por lei - (tais como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso) -; ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente, existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso de imposto de renda pessoa física, por exemplo, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta declaração de ajuste anual. Nas situações em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado.

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo sujeito passivo.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo eventualmente apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional⁸ para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste

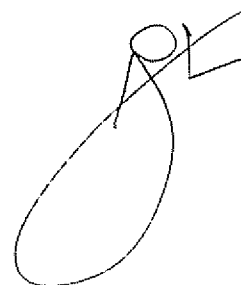
⁸ Segunda Câmara Leal. "...A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo". (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da... Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE - Rio de Janeiro - 2a. Edição - número seqüencial: 00881 - pág. 114).

ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN, nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte, como pode ocorrer com o contribuinte produtor rural.

A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.

Mais, a atual jurisprudência do STJ e de parte da doutrina que o segue e entende que nos casos de crédito tributário constituído por homologação o pagamento, ainda que parcial, é fator essencial para determinar o marco inicial do prazo decadencial, além de não resolver a situação relacionada aos casos em que o sujeito passivo apura prejuízo, também não apresenta solução para os casos em que as pessoas físicas, por não atingirem determinados rendimentos, estão dispensadas de apresentarem declaração de ajuste anual de imposto de renda. Não há como falar em pagamento para ser homologado em tais hipóteses pois sequer a lei exige que o sujeito passivo realize atividade para apurar eventual imposto. Como falar em pagamento realizado nos casos em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo, sem imposto a pagar?

A divergência que tenho em relação aos seguidores da atual jurisprudência do STJ está relacionada ao ponto em que esta entende que a autoridade administrativa pratica ato com a finalidade de homologar o pagamento, o que é um equívoco. O artigo 142 do CTN, anteriormente transcrito, ao dizer que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento" é expresso quando usa as expressões "assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível". Dos comandos da regra aqui destacada tem-se que, nos casos em que o artigo 150, do CTN, determina que o sujeito passivo realize as atividades inerentes à constituição do crédito tributário, o que a autoridade administrativa homologa são os atos praticados pelo sujeito passivo e não o pagamento realizado por este. Pode ocorrer casos, por exemplo, em que a pessoa física entrega Declaração de Ajuste Anual em 30 de abril e requer parcelamento do imposto devido. Isto, entretanto, não impede que a Fiscalização, antes mesmo do pagamento da primeira parcela, homologue a atividade praticada pelo contribuinte.



Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Néelson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

(...) Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que "o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

O que é passível de ser ou não homologado 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 contrário sensu, não homologando 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.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha a fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

(...)

I.c) Do aspecto temporal do fato gerador:

Os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (ex.: imposto de renda com tributação exclusiva na fonte; ganho de capital na alienação de bens etc). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Nos fatos geradores complexivos, o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consoma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do trajeto existem inúmeros passos, mas para efeito de conclusão do percurso, só é considerado um único passo, qual seja, o passo em que o atleta atinge a linha de chegada.

Em síntese, considerando que o crédito tributário correspondente a este processo se encontra entre os tributos⁹ cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação¹⁰, encontra respaldo no § 4º do artigo

⁹ IPI, ICMS, PIS, COFINS, FINSOCIAL e IR, entre outros.

¹⁰ Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protraí-lo indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência* Ed. Livraria do Advogado, 6ª Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010)

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece *o dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte

150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

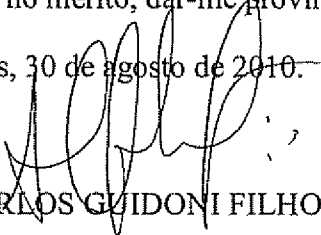
No caso concreto, em 2005, a autoridade fiscal não poderia modificar os dados inerentes ao ano-calendário de 1999, razão pela qual andou bem o acórdão recorrido que reconheceu já estar decadente o direito da Fazenda Nacional em revisar a declaração de ajuste que apurou prejuízo de 1999

ISTO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É o voto."

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Contribuinte para, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões, 30 de agosto de 2010.


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator