



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n° 10855.000930/2002-36
Recurso n° 101-151.959 Especial do Procurador
Matéria IRPJ
Acórdão n° 01-06.070
Sessão de 11 de novembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AUTO ÔNIBUS SÃO JOÃO LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1997

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.

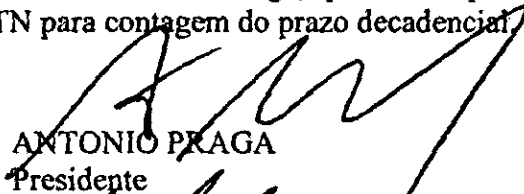
Da verificação realizada pela autoridade administrativa relativa aos atos realizados pelo contribuinte tendentes à apuração de tributo pode redundar em - homologação se estiver correta - exigência de tributo ou até mesmo reconhecimento da ocorrência de pagamento superior ao que seria devido.

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.

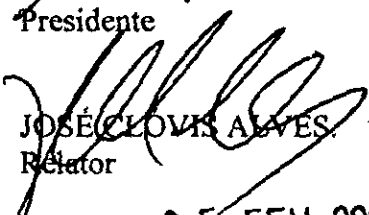
Recurso especial negado.

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 Mario Sergio Fernandes Barroso e Antonio Praga, que deram provimento parcial, aplicando o disposto no art. 173 do CTN para contagem do prazo decadencial.


ANTONIO PRAGA

Presidente


JOSÉ CLOVIS ALVES

Relator

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Substituto convocado), Antonio Carlos Guidoni Filho, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

A Procuradora da Fazenda Nacional, inconformada com a decisão contida no acórdão 101-96.139 de 23 de maio de 2.006, proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, utilizando-se da faculdade prevista nos artigos 56 inciso II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes - RICC e arts, 7º inciso II e 15º § 2º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICSRF, apresentou Recurso Especial de Divergência objetivando a reforma da decisão.

O acórdão recorrido analisando lançamento que formalizou a exigência de IRPJ, relativo ao ano calendário de 1.996, com fato gerador em 31.12.96, entendeu que fora feito a destempo, eis que cientificado o contribuinte em 05 de março de 2002, decidiram então acolher a preliminar de decadência, ementando a decisão da seguinte forma:

"Acórdão nº : 101-96.139

DECADÊNCIA- Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, decai o direito da Fazenda de proceder ao lançamento de ofício quando decorridos cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador."

A relatora no núcleo do voto assim se posiciona.

“Ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade, ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte, ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento.”

Inconformada a PFN apresentou o Recurso Especial de Divergência de folhas 144 a argumentando que o acórdão proferido diverge da interpretação dada pelos acórdãos CSRF/01-03.103 e 01.994.

Argumenta o recorrente que na ausência de pagamento o prazo decadencial desloca-se do artigo 150 § 4º para o artigo 173-I ambos do CTN.

Cita jurisprudência do STJ.

Diz que no presente caso o contribuinte apurou prejuízo logo não houve pagamento de tributo portanto não haveria o que homologar, pois entende ser homologável o pagamento.

Cita doutrina de Luciano Amaro.

Conclui dizendo que para o fato gerador ocorrido em 31.12.96, como não houve pagamento, a administração teria até 31.12.2002 para realizar o lançamento de ofício, não sendo portanto caduco. Pede o provimento do recurso, para que se afaste a decadência e devolva os autos à Câmara recorrida para exame do mérito.

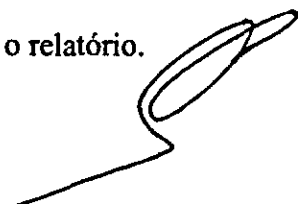
Através do Despacho nº 101-014/2008, o Presidente da 1ª Câmara do 1º CC deu seguimento ao RE por entender satisfeitas as condições regimentais.

Intimado o contribuinte apresentou contra-razões ao recurso, argumentando, em epítome, o seguinte.

Que a regra trazida pelo recorrente se aplica tão somente aos lançamentos por declaração e de ofício e não ao lançamento previsto no artigo 150 do CTN. O prazo quinquenal portanto é de cinco anos a contar do fato gerador.

Cita farta jurisprudência administrativa e requer o improvimento do recurso.

É o relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo.

Analisando os autos verifico que a divergência jurisprudencial realmente ocorreu, pois enquanto o acórdão recorrido entendeu que no caso de lançamento por homologação o que se homologa é a atividade do contribuinte, assim independe da ocorrência ou não de pagamento, o prazo decadencial inicia-se na data de ocorrência do fato gerador.

Já os acórdãos paradigmas entenderam que na ausência de pagamento, pois o que se homologa é o pagamento, na falta dele, o prazo se deslocaria do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte.

A questão então a ser solucionada por esta Turma da CSRF é se a existência ou não de pagamento de tributo decorrente de determinado fato gerador, cuja modalidade de lançamento se enquadra no artigo 150 do CTN, tem ou não o condão de deslocar o início da contagem do prazo decadencial do momento da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte.

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 dever 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 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 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, 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 á 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.

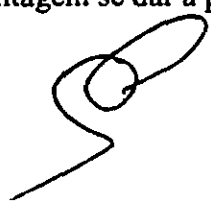
No mês de março o mesmo contribuinte apurou imposto a pagar em qualquer montante, realizou o pagamento.

Pela tese 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.



Concluindo entendendo acertada 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) -

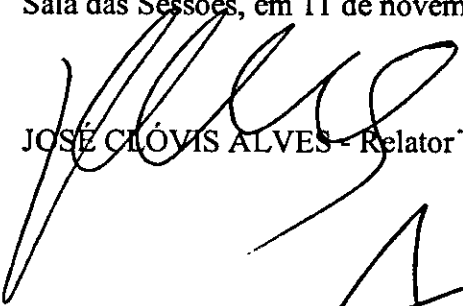
Sobre o tema o Regulamento do Imposto de Renda, Editora FISCOSoft, 2007, Páginas 899, cita o acórdão 101-92.642, como precursor da tese e transcreve entendimento do Juiz Federal Dr. ZUUDI SKAKIHARA, verbis:

"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 negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2008


JOSE CLÓVIS ALVES - Relator

