



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

Processo nº 10865.000780/2002-41
Recurso nº 150.632 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.640 – 1ª Turma
Sessão de 6 de julho de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SUPERMERCADOS BATAGIN LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1997

IRPJ - DECADÊNCIA

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, dentre eles incluído o IRPJ, aplica-se a regra decadal prevista no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. A ausência ou insuficiência de recolhimento não desnaturaliza o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não crédito tributário devido.

Nos casos dos tributos sujeitos à forma de apuração por homologação, somente quando a autoridade não toma conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte (omissão completa) ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação é que o *dies a quo* do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado (art. 173, inciso I do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Viviane Vidal Wagner e Carlos Alberto Freitas Barreto.

(documento assinado eletronicamente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(documento assinado eletronicamente)

CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS - Relator

Assinado digitalmente em 03/09/2010 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS - 1709/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Autenticado digitalmente em 03/09/2010 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS

Emitido em 17/09/2010 pelo Ministério da Fazenda

EDITADO EM: 03/09/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Leonardo de Andrade Couto, Claudemir Rodrigues Malaquias, Viviane Vidal Wagner, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Susy Gomes Hoffman (Vice-Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Antonio Carlos Guidoni Filho, Karen Jureidini Dias e Valmir Sandri.

Relatório

Assinado digitalmente em 03/09/2010 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS. 17/09/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Autenticado digitalmente em 03/09/2010 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS
Emitido em 17/09/2010 pelo Ministério da Fazenda

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 820/828), com base no art. 7º, inciso I do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 1997, contra acórdão proferido pela antiga Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão 107-09.082 – fls. 86/91), que acolheu a preliminar de decadência, afastando integralmente a exigência.

O auto de infração (fls. 01/05) foi lavrado para alteração de valores compensáveis do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), em face da apuração de lucro inflacionário acumulado realizado em valor inferior ao limite mínimo obrigatório, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31/12/1996.

A contribuinte, não se conformando com o lançamento, por intermédio da impugnação de fls. 42/45, se insurgiu, alegando em síntese que: 1) teria ocorrido a decadência do direito de lançar; e 2) haveria superveniência da Lei nº 9.249/1995 que revogou a correção monetária das demonstrações financeiras, inclusive da Lei nº 8.200/1991 que determinava a inclusão da diferença IPC/BTNF na apuração do lucro real.

A Primeira Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, apreciando o feito, negou provimento à impugnação nos termos do Acórdão DRJ/RPO nº 9.153/2005, cuja ementa segue abaixo:

"Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO OBRIGATÓRIA.

Adiciona-se ao lucro líquido do período-base o lucro inflacionário realizado, correspondente à parcela mínima prevista na legislação. A revogação da correção monetária não suprimiu tal obrigatoriedade, que permanece até a extinção total do saldo do lucro inflacionário diferido.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996

Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO. DECADÊNCIA.

O prazo de que dispõe a Fazenda Pública para efetuar o lançamento somente passa a fluir a partir do momento em que surja a obrigação de fazer, a qual inexistente enquanto a empresa utiliza-se da faculdade de diferir a tributação do lucro inflacionário.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Esta modalidade de lançamento se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há que se falar em homologação, restando o lançamento de ofício, cujo prazo de decadência conta-se de acordo com art. 173, I do CTN."

Não se conformando com os termos do r. Acórdão, o contribuinte, em recurso de fls. 82/89 contra ele se insurgiu alegando, em síntese: a) que o lançamento seria decadente; e

b) que tendo em vista a revogação da Lei nº 8.200/91, o lançamento em questão não seria cabível.

O colegiado da antiga Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes acolheu, por maioria, a preliminar de decadência, aplicando no caso o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial em face do referido acórdão sustentando que,

"não tendo ocorrido o recolhimento antecipado do tributo, não há o que homologar, que o dispositivo correto deve ser a regra geral prevista no art. 173, I do CTN, o qual estipula o prazo de cinco anos para a Fazenda Nacional efetuar o lançamento de ofício a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter se efetuado."

Ao recurso especial da Fazenda foi dado seguimento conforme Despacho nº DEF107150632_95, fls. 103/104, ante a constatação de estarem atendidos os pressupostos legais de admissibilidade.

Regularmente intimada (fls. 107/108), a contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o breve relatório.

Voto

Assinado digitalmente em 03/09/2010 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS, 17/09/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Autenticado digitalmente em 03/09/2010 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS
Emitido em 17/09/2010 pelo Ministério da Fazenda

Conselheiro CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS

Do exame das alegações trazidas pela recorrente, verifico que o recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, delo tomo conhecimento.

Não obstante a recorrente fazer constar (fls. 94) que a interposição do recurso se dá com base no art. 5º, inciso II (inexistente), do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, verifica-se no acórdão, que decisão da Câmara *a quo* não foi unânime e que a peça recursal alega contrariedade à lei.

Conforme se depreende do relatório, os presentes autos tratam do lançamento de IRPJ, correspondente ao ano-calendário de 1996, no qual foi apurado lucro inflacionário realizado em valor inferior àquele estabelecido pela norma legal como limite mínimo obrigatório.

De início, cumpre registrar que a contribuinte apresentou no prazo legal a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJ, onde verifica-se que adotou o regime de apuração pelo lucro real anual, tendo informado na Ficha 09 (IR e CSL C/ BASE REC. BRUTA OU BALANC. SUPS./REDUÇÃO - fls. 21/26), bases de cálculo negativas para o IRPJ e para CSLL para os meses de janeiro a dezembro de 1996.

A recorrente, desde a fase vestibular, alega que o lançamento do tributo relativo ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1996 e cientificado em 28 de maio de 2002, foi atingido pelo prazo decadencial, conforme o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

De forma contrária, a decisão de primeira instância manteve integralmente o lançamento, pois, apesar de admitir a possibilidade de aplicação do art. 150, § 4º do CTN e, também, que em matéria de lucro inflacionário a decadência começa se operar a partir de cada ano-calendário em que este deve efetivamente ser realizado, no caso concreto, **a tese da decadência não pode ser acolhida, em razão de não haver pagamento (prejuízo fiscal)**, expondo suas razões nos seguintes termos (fls.79):

“Nos presentes autos, como a contribuinte apurou prejuízo fiscal em 31/12/1996 e nada recolheu, não há que se falar na hipótese de lançamento por homologação. Ou seja: nada havia para homologar, restando para formalização do crédito tributário apenas o lançamento de ofício.

Portanto, em conformidade com o disposto no art. 173, inciso I do CTN, o prazo decadencial somente começou a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Como o fato gerador ocorreu em 31/12/1996, somente em 1997 poderia ser efetuado o lançamento de ofício constitutivo do crédito tributário. Logo, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/1998, afastando-se a arguição de se encontrar decaído o direito à constituição do crédito tributário em maio de 2002, uma vez que somente em 31/12/2002 se extinguiria o prazo de 5 anos para que a Fazenda Pública formalizasse a exigência em pauta.”

(negrito)

A decisão ora recorrida (Acórdão 107-09.082 – fls. 86/91), por sua vez, entendeu que o fato de ter havido ou não o pagamento de tributos, para efeitos de aplicação do art. 150, § 4º do CTN, não tem o condão de deslocar o modo de aplicação do regime de decadência do tributo.

Segundo o voto condutor do acórdão, em matéria de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o que se busca homologar é a atividade desenvolvida pelo contribuinte e não propriamente o pagamento. Para o ilustre relator, a regra de contagem do prazo deve ser sempre a do art. 150, § 4º do CTN, salvo nas situações de dolo, fraude ou simulação.

A Fazenda Nacional sustenta, em síntese, que não tendo havido pagamento antecipado em razão do prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 1996, não há que se falar em homologação, pois o que se homologa é o pagamento e, na falta deste, a hipótese é de lançamento de ofício, a ser operado no prazo previsto no inciso I do art. 173 do CTN. Assim, no caso dos autos, o prazo para alteração de ofício dos valores compensáveis do IRPJ, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31/12/1996, seria 31 de dezembro de 2002, portanto, posterior à ciência do referido auto de infração ocorrida em 28 de maio de 2002.

É certo que, no campo doutrinário, não há consenso acerca do objeto da homologação, entendendo uns que o que se homologa é a atividade de apuração desenvolvida pelo sujeito passivo e outros que o objeto da homologação é o próprio pagamento do tributo, sem o qual não haveria o que homologar. Em razão disso, questão tormentosa é a definição do termo *a quo* para contagem do prazo decadencial nos casos em que não há pagamento.

A matéria submetida a este Colegiado cinge-se, portanto, em definir em relação ao IRPJ e à CSLL – ambos sujeitos ao lançamento por homologação – qual o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, nos casos em que o contribuinte não efetua qualquer pagamento em razão de ter apurado resultado negativo no período. Na hipótese de se considerar o fato gerador como termo inicial (art. 150, § 4º), a decisão da Câmara ordinária deve ser mantida e, no caso de se considerar o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I), o acórdão deve ser reformado e restabelecida a exigência.

Como tentarei demonstrar, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, **o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o art. 150 do CTN**, inclusive nos casos em que não há pagamento em razão de resultado negativo.

Dispõe o mencionado art. 150 do CTN, *verbis*:

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

§ 2º

§ 3º

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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. (negrito)

Da dicção do *caput* do art. 150, verifica-se que **não há exigência do efetivo pagamento do tributo** como condição para a ocorrência do lançamento por homologação. Exige-se apenas que a **legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame pela autoridade administrativa** da atividade de apuração desenvolvida pelo contribuinte. Isto deixa claro que, **mesmo que não tenha havido pagamento, impõe-se a homologação da atividade desenvolvida pelo contribuinte** para apurar o crédito tributário.

Caso fosse diferente, se configuraria uma situação jurídica anti-isonômica. O contribuinte que por hipótese apurasse prejuízo fiscal ou, em razão de compensação de eventuais créditos, não efetuasse qualquer pagamento, teria como termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser efetuado o lançamento (art. 173, I). Já o contribuinte que, nestas mesmas condições, efetuar o pagamento do imposto em qualquer valor, teria como termo inicial do prazo decadencial a data do fato gerador (art. 150, § 4º).

Cumpre aduzir que o próprio significado da palavra homologação ajuda a compreensão de como se opera o prazo decadencial da Fazenda constituir o crédito tributário em relação sujeitos a esta espécie de lançamento.

No âmbito administrativo, homologação significa o ato pelo qual a autoridade competente **confirma ou ratifica atos particulares**, a fim de instituir validade jurídica aos mesmos. Assim, conforme o disposto no art. 142 do CTN, os **atos de apuração do crédito tributário**, que compreendem i) a verificação da ocorrência do fato gerador, ii) a determinação da matéria tributável e iii) o cálculo do montante do tributo devido, são **todos privativos da autoridade administrativa**. Quando praticados pelo particular, **reclamam a figura jurídica da homologação** e, após ela, **passam a ser tidos, todos eles, como atos administrativos, não praticados pela própria autoridade competente, mas como se assim o fossem**.

Ora, o **ato de pagar** não é ato de competência da autoridade administrativa, mas sim do contribuinte, não havendo, portanto, qualquer razão para que a autoridade **homologue o pagamento** considerando-o como por ela praticado. O certo é que o **pagamento** efetuado pelo contribuinte **pode ser apenas confirmado ou reconhecido** pela autoridade administrativa, mediante verificação em seus sistemas internos. Nunca, porém, estará sujeito a homologação, pois para isso deveria se configurar como ato próprio da autoridade administrativa que o ratifica e lhe atribui valor jurídico.

Na verdade, **homologa-se a atividade de apuração do crédito tributário desenvolvida pelo sujeito passivo da qual pode resultar ou não em crédito tributário devido**. Após a homologação, considera-se a atividade como se houvesse sido praticada pela autoridade administrativa, a quem a lei comete competência para tanto.

No entanto, é necessária e oportuna a ressalva dos casos em que o contribuinte é omissor, não tendo realizado qualquer ato tendente a apurar ou informar a autoridade administrativa sobre a ocorrência do fato gerador e tampouco o seu pagamento. Nestes casos, não há que se aplicar a regra prevista no art. 150 do CTN, uma vez que não há atividade a ser homologada, submetendo-se à aplicação do disposto no inciso I do art. 173 do CTN. Nesta hipótese sim, não se trata de lançamento por homologação, mas lançamento de ofício, por força do disposto no art. 149, inciso II do CTN, e a regra a ser aplicada é a do art. 173, inciso I do Código Tributário.

Tecidas estas considerações, pode-se afirmar que para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o qual *“ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”* e *“opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”*, **o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o art. 150 do CTN.** Somente quando a autoridade não toma conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte (omissão completa) ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação é que o *dies a quo* do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I do CTN).

No caso dos autos, como relatado anteriormente, o auto de infração (fls. 01/05) foi lavrado para retificação de valores compensáveis do Imposto de Renda, em face da apuração de lucro inflacionário realizado em valor inferior ao limite mínimo obrigatório. Verificou-se que o contribuinte, ao apurar a base de cálculo relativa ao ano-calendário de 1996, não adicionou ao resultado o valor mínimo a título de realização obrigatória do lucro inflacionário, incrementando indevidamente, desta forma, o resultado negativo apurado no período.

Pode-se, então, dizer que, à luz dos dispositivos sob comento, a autoridade administrativa, ao deflagrar o procedimento de fiscalização, **efetivamente analisou a atividade exercida pelo contribuinte para apurar a base de cálculo do IRPJ**, não procedendo a sua homologação plena. Ao contrário, porém, a homologou apenas parcialmente, pois retificou de ofício a apuração para adicionar ao lucro líquido a parcela mínima do lucro inflacionário de realização obrigatória, na forma da legislação vigente.

Desta forma, tendo sido demonstrado que o contribuinte, no presente caso, exerceu a atividade de apurar a base de cálculo do imposto devido, **aplica-se inequivocamente a regra prevista no art. 150, § 4º**, segundo a qual, o prazo para homologação da atividade realizada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contados da data do fato gerador do tributo.

Neste entendimento, tendo em conta que o contribuinte somente foi intimado do lançamento no dia 28 de maio de 2002, é imperioso reconhecer que a decadência atingiu o direito de constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido em 31 e dezembro de 1996.

Em face de todo o exposto, manifesto-me por CONHECER o recurso da Fazenda Nacional e, no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo-se a decisão *a quo* que afastou a exigência.

É como voto.

Assinado digitalmente em 03/09/2010 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS, 17/09/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Autenticado digitalmente em 03/09/2010 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS
Emitido em 17/09/2010 pelo Ministério da Fazenda

Sala das sessões, 6 de julho de 2010.

(documento assinado eletronicamente)

CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS - Relator