



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

Processo n° 13401.000075/00-01
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.160 – 1ª Turma
Sessão de 5 de outubro de 2017
Matéria LUCRO INFLACIONÁRIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONTRATE CONSTRUÇÕES TRANSPORTES E TERRAPLENAGEM LTDA. - ME

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995

LUCRO INFLACIONÁRIO. SALDO ACUMULADO EM 31/12/1995. EXCLUSÃO DE PARCELAS JÁ DECAÍDAS, QUE DEVERIAM TER SIDO REALIZADAS NOS MESES DO ANO ANTERIOR (1994). TRIBUTU SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL PARA CONTAGEM DE DECADÊNCIA.

1. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN), nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, ou ainda, mesmo nas ausências desses vícios, nos casos em que não ocorreu o pagamento antecipado da exação e inexistia declaração com efeito de confissão de dívida prévia do débito, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial n° 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n° 08/2008, e nos termos do que determina o §2° do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n° 343/2015. Por outro lado, não constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, e havendo pagamento/confissão de tributo, aplica-se a regra do art. 150, §4°, do CTN.

2. De acordo com a regra do art. 173, I, do CTN, o termo inicial para a contagem da decadência é o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". No caso de IRPJ apurado com base no lucro real mensal, o lançamento para os meses de janeiro a outubro poderia ter sido efetuado no curso do próprio ano-calendário.

LUCRO INFLACIONÁRIO. SALDO ACUMULADO EM 31/12/1995. EXCLUSÃO DE PARCELAS QUE DEVERIAM TER SIDO REALIZADAS EM PERÍODOS DE APURAÇÃO DISTINTOS DAQUELE QUE FOI OBJETO DE LANÇAMENTO.

1. A tributação sobre o saldo de lucro inflacionário acumulado em determinado período é afetada pelos valores de lucro inflacionário apurados nos anos anteriores, com a devida dedução das parcelas que foram ou que deveriam ter sido realizadas nesses períodos pretéritos.

2. Súmula CARF nº 10: O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

3. A mesma lógica que está implícita na Súmula CARF nº 10, que vincula a contagem da decadência aos critérios objetivos e legais para a realização do lucro inflacionário, que não deixa que essa realização fique submetida à vontade do contribuinte (ou do Fisco), serve também para determinar que as parcelas sejam tributadas no seu próprio período de realização, conforme definido pela lei. A lei define os critérios materiais e temporais para a realização do lucro inflacionário, que devem ser observados não apenas para a contagem da decadência, mas também para a própria tributação (seja pelo contribuinte, seja pelo Fisco).

4. O demonstrativo da evolução dos saldos de lucro inflacionário deixa claro que o saldo do lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995 está indevidamente inflado pelas parcelas que deveriam ter sido realizadas em 1992 e 1993 (excluídas desde a decisão de primeira instância) e também pelas parcelas que deveriam ter sido realizadas/tributadas nos meses de 1994. Está inflado não só pelas referidas parcelas (no seu valor nominal), como também pela correção que foi aplicada sobre elas.

5. Todas as parcelas referentes aos meses de 1994 (independentemente de estarem decaídas ou não), calculadas com base nos índices estabelecidos no acórdão recorrido, devem ser excluídas do saldo acumulado de lucro inflacionário em 31/12/1995, porque não podem fazer parte dele.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente em exercício).

Relatório

Contra o Sujeito Passivo acima identificado foi lavrado Auto de Infração às fls. 01-07, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$191.500,30, a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 1995.

Consta na Descrição dos Fatos:

O presente Auto de Infração originou-se da revisão de sua declaração de rendimentos correspondente ao exercício de 1996, ano-calendário 1995, de acordo com o art. 835 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 (RIR199).

Foi constatada a existência de irregularidades na declaração, conforme abaixo descrito e capitulado, que resultaram na apuração do imposto de renda suplementar, apontado no quadro 4 do Auto de Infração.

As alterações efetuadas e suas consequências estão detalhadas no Demonstrativo de Valores Apurados e no Demonstrativo de Consolidação de Valores, em anexo. Caso tenham ocorrido alterações nos valores informados nas linhas que compõem a Ficha 21 (Receita Líquida por Atividade), a Ficha 22 (Demonstração do Lucro da Exploração), a Ficha 23 (Lucro Inflacionário do Período-Base), a Ficha 24 (Percentual de Realização do Ativo), a Ficha 25 (Demonstração do Lucro Inflacionário Realizado) e a Ficha 27 (Demonstração do Cálculo da Redução e Isenção do Imposto), essas alterações constarão no Demonstrativo de Apuração do Lucro Inflacionário Realizado/Diferido e no Demonstrativo de Apuração da Redução/Isenção, em anexo.

No que se refere às penalidades aplicadas, o enquadramento legal correspondente consta no Demonstrativo de Multa de Lançamento de Ofício e dos Juros de Mora, em anexo.

Todos os demonstrativos citados são parte integrante do presente Auto de Infração.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal:

LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO REALIZADO ADICIONADO A MENOR NA DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXOS Lei 8.200/91, art. 32 , inciso II Arts. 195, inciso II, 417, 419 e 426, § 32 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 1.041/94 Lei 9.065/95, arts. 42 e 52 , caput e § 1º.

Cientificado em 06.04.2000, fl. 14, o Sujeito Passivo apresentou impugnação, fls. 15-20.

Está registrado no Acórdão da 5ª Turma da DRJ/REC nº 4.713, de 09.05.2003, fls. 50-61:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996

Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO. DECADÊNCIA.

Tratando-se de lucro inflacionário, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é contado a partir de cada exercício em que sua tributação deva ser realizada, devendo ser deduzidas, para efeito de determinação do lucro inflacionário a realizar, as parcelas já alcançadas pela decadência.

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados. [...]

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar PROCEDENTE EM PARTE o lançamento, em razão da redução do lucro inflacionário acumulado das parcelas já extintas pela decadência, para manter a exigência do IRPJ (principal) no valor de R\$67.635,07 (sessenta e sete mil, seiscentos e trinta e cinco reais e sete centavos), acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Notificado, o Sujeito Passivo apresentou o recurso voluntário, fls. 92-107.

Está registrado no Acórdão nº 1102-00.303, de 01.09.2010, fls. 545-553:

LUCRO INFLACIONÁRIO - Considera-se lucro inflacionário o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido de cada período base nos termos do artigo 21 da lei 7.799/89.

DECADÊNCIA — Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não sendo caso de dolo, fraude, ou simulação, o termo para a contagem do prazo decadencial é a data de ocorrência do fato gerador. Esse termo não se altera pela circunstância de não ter havido pagamento. [...]

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF, por unanimidade de votos, DAR parcial provimento ao recurso para reconhecer o lucro inflacionário de 1989, no valor NCz\$ 506.060,00, reconhecer a decadência para o ano calendário de 1994 e reconhecer os percentuais de realização apontados no voto, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

O processo foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda (PGFN) em 08.04.2011, fl. 554. Em 13.04.2011, tempestivamente, foi interposto o recurso especial, fls. 557-563.

A PGFN argumenta que:

II - DO CABIMENTO E DAS RAZÕES DO RECURSO [...]

A respeito do prazo para o lançamento dos tributos sujeitos a homologação, o entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF, ora recorrida, e está representado nos acórdãos paradigmas emanados da Oitava Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes e da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujas ementas seguem abaixo transcritas (cópia anexa):

Acórdão 9101-00.460 [...]

Acórdão 198-00.089 [...]

Quando o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no art. 150, §4º do CTN.

Por outro lado, não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, como ocorreu no caso dos autos, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se-á pelo contido no art. 173, I, do CTN.

A similitude entre os casos reside na modalidade do lançamento. Ambos estão, em regra, sujeitos ao chamado lançamento por homologação. E, de forma diversa da que ocorreu no presente caso (aplicação do § 4º, art. 150, do CTN), no paradigma se entendeu que, na falta de pagamento do tributo, se está diante de lançamento de ofício, aplicando-se a regra do artigo 173, I do CTN.

No presente caso, assim como no paradigma, verifica-se a falta de pagamento do tributo.

Demonstrada a identidade fática entre o caso presente e os acórdãos paradigma, bem como a solução divergente adotada, é de ser conhecido o presente recurso, uma vez que presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial, consoante o disposto no artigo 67 do Regimento Interno do CARF.

O julgado recorrido entendeu aplicável na espécie o *dies a quo* do prazo decadencial como sendo o constante do art. 150, § 4º do CTN, qual seja, a data do fato gerador.

O entendimento desta Procuradoria é que este dispositivo só se aplica no caso de ter havido efetivo pagamento adiantado do crédito tributário. Em não havendo recolhimento, não há o que se homologar, tratando a questão de simples lançamento *ex officio* a ser feito com espeque no artigo 149, V, do CTN, sendo o termo inicial do prazo decadencial aquele previsto no artigo 173, I, do CTN.

Tal distinção é particularmente importante no presente caso porque, considerando o termo inicial previsto no artigo 173, inc. I, a decadência do direito de lançar relativa ao fato gerador ocorrido em 31/12/1994, dar-se-ia em 01 de janeiro de 2001, contando-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de modo

que teria sido indevido o reconhecimento da decadência pela Câmara *a quo*, uma vez que a ciência da autuação se deu em 07/03/2000.

E efetivamente o foi. Não havendo pagamento antecipado, aplica-se o *dies a quo* previsto no artigo 173, I, uma vez que não se trata mais de lançamento por homologação, mas simples lançamento *ex officio*. A rigor, sequer existe montante a ser homologado. Assim, é indevida a aplicação do artigo 150, § 4º, na espécie. Merece reforma, portanto, a decisão ora recorrida.

Dando ensejo ao presente recurso, a douta Primeira Turma desta Câmara Superior, diverge do entendimento abraçado pela Câmara *a quo*, conforme se pode perceber do paradigma colacionado acima.

Este perfilha a mesma tese ora esposada, entendendo que na falta de pagamento a hipótese é de lançamento *ex officio*, regendo-se o instituto da decadência pelo disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

Ademais, outro não é o entendimento firmado pelo STJ, no sentido de que não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN. É o que se depreende do Informativo nº 250 do STJ: [...]

Consoante essa linha de interpretação, o art. 150, §4º do CTN estaria dispondo sobre prazo para o ato de "homologação" de um pagamento antecipado. Não existindo tal pagamento, o lançamento se dá de ofício, com fulcro no art. 149, V, do CTN. Portanto, o lançamento de ofício de tributo que deveria ter sido recolhido mediante o sistema de "lançamento por homologação", observa o prazo decadencial disposto no art. 173, I do CTN, e não o prazo do art. 150, §4º, aplicável na hipótese de efetiva antecipação de pagamento. [...]

Vale ressaltar que o posicionamento já está pacificado no âmbito do STJ, de acordo com recente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (sessão de julgamentos do dia 12.08.2009) no Recurso Especial 973.733/SC, de Relatoria do Min. Luiz Fux, representativo de divergência, nos termos do procedimento do art. 543-C do CPC: [...]

Como se pode verificar, o julgamento foi proferido nos termos do regime do art. 543-C do CPC, que prevê em seu § 7º que os Tribunais Federais e Estaduais deverão seguir a jurisprudência sobre o assunto.

Dessarte, a fim de evitar decisões contraditórias e salvaguardar a segurança jurídica, impõe-se a aplicação da mencionada jurisprudência também por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos conforme determina o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *verbis*: [...]

Conclui-se, à evidência, que deve ser reformada a r. decisão recorrida. Essa é a linha adotada pela jurisprudência majoritária no âmbito do CARF, que, em harmonia com tudo quanto exposto neste recurso, ante a inexistência de pagamento, não admite a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, tal qual previsto no §4º do art. 150 do CTN.

Acrescente-se, ainda, as ponderações e conclusões jurídicas constantes do parecer PGFN/CAT no 1617/2008, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e pelo Ministro da Fazenda, que trata, inclusive, da forma de contagem dos prazos de decadência e prescrição tributários (art. 150, §4º e art. 173, I, ambos do CTN): [...]

III - CONCLUSÃO

Face o exposto, requer a Fazenda Nacional o provimento do presente Recurso Especial, a fim de que seja reformado o r. acórdão no sentido de afastar a decadência do direito de constituir o crédito tributário, uma vez que o mesmo foi efetuado dentro do prazo legalmente fixado.

Foi dado seguimento ao recurso especial da PGFN (Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de 29.10.2013, e-fls. 569-571). Considerou-se que as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelavam-se discordantes, relativamente à necessidade de pagamento antecipado do tributo para fixação do início da contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício (§ 4º do art. 150 e inc. I do art. 173 do CTN), conforme Acórdão nº 9101-00.460, de 04.11.2009 e Acórdão nº 198-00.089, de 29.01.2009.

Notificado em 05.03.2015, e-fls 643-644, o Sujeito Passivo permaneceu silente.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário referente ao IRPJ do ano-calendário de 1995, no regime do lucro real anual, com fato gerador em 31/12/1995.

A autuação decorreu da não-realização do lucro inflacionário acumulado, que deveria ter sido realizado no percentual de realização do ativo ou no limite mínimo exigido pela legislação de regência.

O lançamento foi cientificado à contribuinte em 06/04/2000, conforme cópia do Aviso de Recebimento - AR juntado às fls. 14.

A decisão de primeira instância administrativa reduziu o valor da exigência, entendendo que deveria excluir do saldo do lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995 as parcelas do lucro inflacionário que deveriam ter sido realizadas nos anos de 1992 e 1993, porque tais períodos já estavam alcançados pela decadência quando foi realizado o lançamento.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de: reconhecer que o lucro inflacionário de 1989 tinha o valor de NCz\$ 506.060,00 (e não de NCz\$ 1.399.600,00, como considerado pela Fiscalização); reconhecer a decadência para o ano-calendário de 1994; e também determinar os percentuais para o cálculo das parcelas de lucro inflacionário que deveriam ter sido realizadas nos anos de 1989, 1990, 1991, 1992, 1993 e 1994.

A controvérsia que remanesce nessa fase de recurso especial diz respeito especificamente à exclusão das parcelas que deveriam ter sido realizadas no ano-calendário de 1994. A PGFN contesta o reconhecimento da decadência para esse período. Segundo ela, não teria havido recolhimento antecipado do IRPJ, e, por isso, a decadência deveria ser contada pelo prazo do art. 173, I, e não pelo prazo do art. 150, §4º, do CTN.

É importante perceber que não há qualquer questionamento sobre a decadência do fato gerador ocorrido em 31/12/1995 (e que é objeto destes autos). Como mencionado, o lançamento foi realizado em 06/04/2000, e nem o menor dos prazos decadenciais atinge esse fato gerador.

Contudo, estamos tratando da tributação (realização) do lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995, que é resultado da evolução dos saldos de lucro inflacionário nos períodos anteriores, e é nessa perspectiva que se insere todas as questões que foram suscitadas no presente processo.

É que o saldo acumulado em 31/12/1995 é afetado pelos valores de lucro inflacionário apurados nos anos anteriores, com a devida dedução das parcelas que foram ou que deveriam ter sido realizadas nesses períodos pretéritos.

O que está em questão neste momento é justamente a exclusão das parcelas que deveriam ter sido realizadas em 1994.

O acórdão recorrido entendeu que esse ano de 1994 também estava alcançado pela decadência (da mesma forma como havia sido decidido anteriormente para os anos de 1992 e 1993), e, portanto, determinou que as parcelas de realização referentes ao ano de 1994 (calculadas pelos índices estabelecidos no voto condutor do acórdão) também fossem excluídas do saldo acumulado em 31/12/1995.

E a PGFN procura reverter essa decisão sobre a decadência de 1994. A PGFN procura demonstrar, em síntese, que há entendimento jurisprudencial, inclusive do STJ, no sentido de que inexistindo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se pelo disposto no artigo 173, inciso I, do CTN (início da contagem do prazo quinquenal no primeiro dia do exercício seguinte) e não pelo artigo 150, §4º, desse mesmo diploma legal (início da contagem do prazo quinquenal na data do fato gerador do tributo).

Ainda segundo a PGFN, "tal distinção é particularmente importante no presente caso porque, considerando o termo inicial previsto no artigo 173, inc. I, a decadência do direito de lançar relativa ao fato gerador ocorrido em 31/12/1994, dar-se-ia em 01 de janeiro de 2001, contando-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de modo que teria sido indevido o reconhecimento da decadência pela Câmara *a quo*, uma vez que a ciência da autuação se deu em 07/03/2000".

O acórdão recorrido aderiu à interpretação de que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é de 5 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, §4º), independentemente da ocorrência ou não de pagamento.

Entretanto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC firmou o seguinte entendimento em relação à questão da decadência:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008;

AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008).

Essa interpretação deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

De acordo com o STJ, mesmo não havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, deve-se aplicar o artigo 173, I, do CTN, quando, a despeito da previsão legal de pagamento antecipado da exação, o mesmo incorre e inexistente declaração prévia do débito capaz de constituir o crédito tributário.

No sentido inverso, não havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, há ainda duas condições para a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN: 1) haver pagamento ou 2) haver declaração prévia que constitua crédito tributário.

Não se pode, portanto, deixar de reconhecer a relevância da existência ou não de pagamento ou declaração/confissão (ainda que parciais) para fins de definição do critério para a contagem de prazo decadencial.

Em relação ao presente caso, vê-se que a contribuinte adotou em 1994 a apuração do IRPJ pelo lucro real mensal, e que apenas apurou base positiva com IR a pagar para o mês de dezembro/1994, conforme DIRPJ às fls. 155 a 172. Nos meses anteriores, de janeiro a novembro de 1994, os resultados foram sempre negativos, sem IR a pagar.

Como não houve lançamento para exigência desse IR a pagar apurado pela contribuinte relativamente a dezembro/1994, a conclusão é de que ela pagou ou confessou o tributo, de modo que para esse período a contagem da decadência deve mesmo se dar pela regra do art. 150, §4º, do CTN, como decidido pelo acórdão recorrido.

Para os demais meses de 1994, a indicação é de que não houve pagamento, e, por isso, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Ocorre que, tratando-se de apuração mensal, o que normalmente se considera é que o lançamento para a maioria dos períodos (janeiro a outubro - para alguns, janeiro a novembro - para outros) poderia ser realizado no próprio ano de 1994, de modo que mesmo com a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, haveria decadência para esses períodos.

É que o termo inicial da contagem da decadência seria 01/01/1995 ("primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"), com termo final em 01/01/2000, e o lançamento foi realizado em 06/04/2000.

A decisão de primeira instância administrativa, ao reconhecer a decadência para os anos de 1992 e 1993, não deixou de observar que a apuração do IRPJ em 1994 se deu com base em períodos mensais, e, mesmo assim, não reconheceu a decadência para os meses de 1994 porque considerou, em razão de algumas especificidades da legislação da época, que o lançamento não poderia ser realizado no curso do próprio ano, mas somente após a entrega da declaração de rendimentos no ano seguinte:

36. No caso vertente, o direito de o Fisco constituir o crédito tributário - incidente sobre o lucro inflacionário que deveria ter sido realizado e não o foi - já decaiu para os períodos-base de 1992 e 1993, pela seguinte razão:

1. Embora o lançamento seja por homologação, a ocorrência de qualquer fato impeditivo da autuação fiscal antes do prazo fixado para a entrega da declaração de rendimentos descaracteriza a inércia do Fisco, pelo que não poderá iniciar-se a contagem do prazo decadencial;

2. Nos anos-calendário de 1992, 1993 e 1994, a pessoa jurídica podia alterar a sua forma de tributação do lucro real mensal para o anual, passando a recolher por estimativa em qualquer mês do ano-calendário (arts. 86, §1º, e 87, §1º, da Lei n.º 8.383, de 1991; art. 23 da Lei n.º 8.541, de 1992);

3. Até o ano-calendário de 1996, a opção pelo lucro presumido se dava somente na entrega da declaração e, portanto, a pessoa jurídica que vinha recolhendo por estimativa, que não estivesse obrigada à tributação pelo lucro real, podia exercer a opção pelo lucro real anual ou pelo lucro presumido (§§ 2º, 4º e 5º do art. 13 e art. 26 da Lei n.º 8.541, de 1992; art. 44 da Lei n.º 8.981, de 1995; art. 42, §3º, da IN SRF n.º 11/96, de 21/02/1996);

4. Já a partir do ano-calendário de 1997, com o advento da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a opção pelo recolhimento mensal por estimativa passou a obrigar a pessoa jurídica ao regime de lucro real anual, opção essa manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, de acordo com o parágrafo único do artigo 3º da mencionada lei;

5. Assim sendo, não havendo ainda manifestação definitiva do contribuinte quanto a forma de tributação, tornar-se-ia impossível a realização de lançamento antes da entrega das respectivas declarações de rendimentos (anos-calendário de 1992, 1993, 1994, 1995 e 1996). Por conseguinte, não é de aplicar-se a contagem do prazo decadencial consoante a regra estabelecida no artigo 150, §4º, do CTN, mas pela regra prescrita no art. 173, I, do mesmo diploma legal.

6. Dessa feita, como a DIRPJ relativa ao ano-calendário de 1992 e 1993 somente foi apresentada no exercício de 1993 e 1994, o prazo decadencial somente começou a fluir a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em relação ao ano-calendário de 1993, em 02/01/1995, vindo a encerrar-se em 02/01/2000 (contagem em consonância com o disposto na Lei n.º 810, de 1949);

7. Como o auto de infração foi cientificado em 06/04/2000, por meio de aviso de recebimento (fls. 14, verso), conclui-se, por via de consequência, que já se operou a decadência relativamente aos anos-calendário de 1992 e 1993.

Na ótica da decisão de primeira instância administrativa, o termo inicial da contagem da decadência para todos os meses de 1994 deveria ser deslocado para 01/01/1996, com termo final em 01/01/2001, o que afastaria a decadência.

Não compartilho desse entendimento de que o lançamento para exigência de IRPJ sobre fatos geradores ocorridos no curso de 1994 somente poderia ser realizado após a entrega da declaração de rendimentos (em 1995).

Naquela época, realmente havia certa instabilidade na definição do regime de apuração, mas essa instabilidade era relativa, não tinha a abrangência que pretendeu dar a decisão de primeira instância administrativa, e também não tinha o condão de inviabilizar a realização de lançamento no curso do próprio ano.

Conforme mencionado, a contribuinte apurava o lucro real para cada um dos meses de 1994, e não fazia "pagamento do imposto mensal calculado por estimativa", o que já inviabilizava uma posterior opção pelo lucro presumido:

Lei 8.541/1992

Imposto Sobre a Renda Mensal Calculado por Estimativa

SUBSEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 23. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa.

§ 1º A opção será formalizada mediante o pagamento espontâneo do imposto relativo ao mês de janeiro ou do mês de início de atividade.

§ 2º A opção de que trata o caput deste artigo poderá ser exercida em qualquer dos outros meses do ano-calendário uma única vez, vedada a prerrogativa prevista no art. 26 desta lei.

[...]

Art. 26. Se não estiver obrigada à apuração do lucro real nos termos do art. 5º desta lei, a pessoa jurídica poderá, no ato da entrega da declaração anual ou de encerramento, optar pela tributação com base no lucro presumido, atendidas as disposições previstas no art. 18 desta lei. (grifos acrescidos)

A opção pelo lucro presumido realmente podia ser feita até a entrega da declaração de rendimentos (em 1995), mas, para isso, a contribuinte tinha que ter feito "pagamento do imposto mensal calculado por estimativa" desde o mês de janeiro de 1994, e ela não cumpria esse requisito.

Além disso, a Lei 8.541/1992 não distinguia o período de tributação do lucro inflacionário em função do regime de apuração do IRPJ. Ou seja, ela adotava a tributação mensal dessa rubrica para qualquer um dos regimes (lucro real mensal, lucro real anual com estimativas, e lucro presumido):

CAPÍTULO II

Do Imposto Calculado Sobre o Lucro Inflacionário Acumulado

Art. 30. A pessoa jurídica deverá considerar realizado mensalmente, no mínimo, 1/240, ou o valor efetivamente realizado, nos termos da legislação em vigor, do lucro inflacionário acumulado e do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, art. 3º).

Art. 31. À opção da pessoa jurídica, o lucro inflacionário acumulado e o saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, art. 3º) existente em 31 de dezembro de 1992, corrigidos monetariamente, poderão ser considerados realizados mensalmente e tributados da seguinte forma:

[...]

Art. 32. A partir do exercício financeiro de 1995, a parcela de realização mensal do lucro inflacionário acumulado, a que se refere o art. 30 desta lei, será de, no mínimo, 1/120.

Art. 33. A pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro presumido, que possuir saldo de lucro inflacionário acumulado anterior à opção, deverá tributar mensalmente o correspondente a 1/240 deste saldo até 31 de dezembro de 1994 e 1/120 a partir do exercício financeiro de 1995.

Parágrafo único. Poderá a pessoa jurídica de que trata este artigo fazer a opção pela tributação prevista no art. 31 desta lei.

Não é demais lembrar que o cálculo do imposto mensal por estimativa (no caso da apuração anual) era feito de acordo com as disposições pertinentes à apuração do lucro presumido (Lei 8.541/1992, art. 24). Assim, o pagamento do "Imposto Sobre a Renda Mensal Calculado por Estimativa" também tinha que abranger a realização do lucro inflacionário por períodos mensais.

Vale novamente destacar que a contribuinte apurava o lucro real para cada um dos meses de 1994, e não fazia "pagamento do imposto mensal calculado por estimativa", o que reforça o argumento de que era perfeitamente possível exigir dentro do próprio ano de 1994 o imposto decorrente da realização mensal do lucro inflacionário.

A indicação, portanto, é de que realmente houve decadência para os meses de janeiro a outubro/1994 (pela regra do art. 173, I, do CTN) e para o mês de dezembro/1994 (pela regra do art. 150, §4º, do CTN), de modo que as parcelas de realização do lucro inflacionário desses períodos, calculadas pelos índices estabelecidos no acórdão recorrido, devem mesmo ser excluídas do montante do lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995.

Registramos anteriormente que não houve pagamento para o mês de novembro/1994. Nesse caso, a regra a ser aplicada também é a prevista no art. 173, I, do CTN. Mas há uma particularidade em relação a esse mês, que o distingue dos anteriores. É que o vencimento do IRPJ se dava no último dia útil do mês seguinte ao de apuração. Sendo assim, não se pode concluir que o lançamento para o mês de novembro/1994 poderia ser realizado no curso do próprio ano de 1994. Não há como realizar lançamento para exigir tributo antes de sua data de vencimento.

Para o mês de novembro/1994, portanto, o lançamento só poderia ser efetuado em 1995, e o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (termo inicial da contagem da decadência pela regra do art. 173, I, do CTN) seria o dia 01/01/1996, o que afasta a decadência em relação a esse mês, na linha de tudo o que já foi dito até aqui.

Assim, afastada a decadência, a parcela do lucro inflacionário que deveria ter sido realizada em relação ao mês de novembro/1994, diferentemente do que se disse para os outros meses de 1994, não deveria ser excluída do saldo de lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995 (que é a base da tributação contida nos presentes autos).

Mas, mesmo em relação a essa parcela de novembro/1994, há um grave problema que deve ser enfrentado.

A decisão de primeira instância administrativa, ao tratar da questão da exclusão das parcelas de realização do lucro inflacionário que já estavam alcançadas pela decadência, trouxe importantes observações sobre a tributação do lucro inflacionário:

[...]

20. Destarte, como se percebe, o saldo do lucro inflacionário acumulado - que é o resultado do somatório do lucro inflacionário diferido de períodos anteriores e o verificado no próprio período-base - será o quantum sobre o qual incidirá o percentual, calculado na forma do art. 417, suso transcrito, para a determinação do lucro inflacionário a realizar.

21. Não obstante, o legislador impôs limites mínimos para a sua realização, caso o valor encontrado na forma referenciada lhe seja inferior, devendo ser adicionado ao lucro líquido do período para determinação do lucro real a tributar. Assim o fez, para que o contribuinte não postergasse *ad infinitum* a tributação sobre o lucro inflacionário.

22. Não se trata, portanto, de mera opção do contribuinte, mas de obrigação tributária com origem em norma cogente, ou seja, em disposição normativa de cumprimento obrigatório. Logo, concomitantemente à obrigação do contribuinte, nasceu um correlato direito subjetivo do sujeito ativo titular da competência tributária de proceder ao lançamento e constituir o crédito tributário, caso o primeiro não cumprisse a sua obrigação.

(grifos acrescidos)

Essa linha de pensamento acabou refletida na Súmula CARF nº 10, que vincula a contagem da decadência ao período da efetiva realização do lucro inflacionário, ou ao período em que, em face da legislação, ele deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos:

Súmula CARF nº 10: O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

Por tratar da decadência das parcelas que deveriam ter sido realizadas (e não foram), a referida súmula é constantemente invocada como fundamento para que as parcelas já decaídas sejam excluídas do saldo acumulado de lucro inflacionário que está sendo tributado em período posterior.

Mas é importante perceber que a mesma lógica empregada para a contagem da decadência, também conduz ao entendimento de que a parcela do lucro inflacionário que deveria ter sido realizada (e não foi) deve ser tributada no período em que ela deveria ter sido realizada, ou, para não ser tão prolixo, no período a que ela corresponde.

Não faz sentido analisarmos toda a questão da decadência em relação aos meses de 1994 (se houve apuração de tributo, se houve algum pagamento, etc., para cada um desses períodos, como foi feito acima), para então tributar essas parcelas como se fossem parcelas a realizar em 31/12/1995 (que é o que está acontecendo nestes autos).

A mesma lógica que está implícita na Súmula CARF nº 10, que vincula a contagem da decadência aos critérios objetivos e legais para a realização do lucro inflacionário, que não deixa que essa realização fique submetida à vontade do contribuinte (ou do Fisco), serve também para determinar que as parcelas sejam tributadas no seu próprio período de realização, conforme definido pela lei.

A lei define os critérios materiais e temporais para a realização do lucro inflacionário, que devem ser observados não apenas para a contagem da decadência, mas também para a própria tributação (seja pelo contribuinte, seja pelo Fisco).

O demonstrativo da evolução dos saldos de lucro inflacionário (fls. 08 a 11) deixa claro que o saldo do lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995 está indevidamente inflado pelas parcelas que deveriam ter sido realizadas em 1992 e 1993 (excluídas desde a decisão de primeira instância) e também pelas parcelas que deveriam ter sido realizadas/tributadas nos meses de 1994. Está inflado não só pelas referidas parcelas (no seu valor nominal), como também pela correção que foi aplicada sobre elas.

As parcelas que deveriam ter sido realizadas nos meses de 1994 (e não foram), não podem ser tributadas como se fossem parcelas a serem realizadas em 31/12/1995.

Desse modo, todas as parcelas referentes aos meses de 1994 (independentemente de estarem decaídas ou não), calculadas com base nos índices estabelecidos no acórdão recorrido, devem ser excluídas do saldo acumulado de lucro inflacionário em 31/12/1995, porque não podem fazer parte dele.

Processo nº 13401.000075/00-01
Acórdão n.º **9101-003.160**

CSRF-T1
Fl. 17

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo