



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 13888.000.466/2001-16
Recurso n.º : 127.726
Matéria: : IRPJ - Exercícios de 1996 e 1997
Recorrente : CATERPILLAR BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 17 de outubro de 2001
Acórdão n.º : 101-93.648

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. ANOS CALENDÁRIO DE 1995 E 1996. - LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO – Cabe à Fiscalização promover à revisão do lançamento, ou ao exame nos livros e documentos dos contribuintes, enquanto não decadente o seu direito de constituir o crédito tributário. No caso do lucro inflacionário diferido, a tributação sobre diferença do lucro inflacionário realizado deve ter presente o período-base em que o correspondente lucro real foi composto, considerado o diferimento promovido, via da exclusão do lucro líquido. Cada evento que implica realização (parcial ou total) do lucro inflacionário diferido constitui fato jurídico autônomo. Nova contagem do prazo decadencial tem início, e visa proteger os direitos relacionados, exclusivamente com o tributo incidente sobre tal realização. Resta, assim, estabelecida a autonomia de cada período-base de incidência do imposto de renda, no que respeita aos efeitos do instituto da decadência, extensível ao tratamento legal aplicável à hipótese de diferimento do lucro inflacionário.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. – INADEQUAÇÃO DO FATO APURADO À HIPÓTESE DESCRITA PELA NORMA LEGAL. CORREÇÃO MONETÁRIA DE PREJUÍZOS FISCAIS. DIFERENÇA IPC / BTNF. – EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO.

Quando os fundamentos jurídicos utilizados para a prática do Ato Administrativo de Lançamento, são diversos daqueles que serviram de embasamento legal para a manutenção da exação, ocorre, inequivocamente, alteração ou mudança do fundamento jurídico.

Por outro lado, uma vez reconhecido que as exclusões promovidas pela pessoa jurídica recorrente estão amparadas pelas normas integrantes do nosso ordenamento jurídico, não há como prevalecer a exigência.

PRELIMINAR QUE SE ACOLHE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela CATERPILLAR BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, para declarar extinto o direito de a Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário, relativamente à exigência tributária correspondente ao lucro inflacionário, e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2001

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RD/101-1.664

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL. Ausente, justificadamente a Conselheira LINA MARIA VIEIRA.

Recurso nr. 127.726

Recorrente: CATERPILLAR BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

CATERPILLAR BRASIL LTDA., pessoa jurídica de direito privado, que foi inscrita no CNPJ/MF sob n.º 61.064.911/0001-77, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado de Julgamento da Receita Federal em Ribeirão Preto - SP que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 05/07 (IRPJ), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica de fls. 05/07 descreve as irregularidades apuradas pela Fiscalização nestes termos:

“001 – EXCLUSÕES / COMPENSAÇÕES EXCLUSÕES INDEVIDAS

Redução, indevida, do Lucro Real, nos anos-calendário de 1995 e 1996, em virtude da exclusão de saldos devedores inexistentes da correção monetária complementar da diferença IPC/BTNF/90, conforme demonstrado no Termo de Constatação, que segue em anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração.

002 – LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO S/ O LUCRO INFLACIONÁRIO

Falta de recolhimento Imposto sobre o Lucro Inflacionário acumulado nos períodos de 1995 e 1996, conforme demonstração no Termo de Constatação, em anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração.”



No mencionado "Termo de Constatação se declara:

"Em consonância com a legislação vigente na época do fato gerador, que define as regras para as Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, nos termos dos arts. 195, 417, 419 e 420 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto No. 1.041, de 11/01/1994, o Lucro Inflacionário Acumulado, diferido de períodos anteriores e corrigido monetariamente, deverá ser realizado (oferecido a tributação) em, no mínimo, 10% (dez por cento) por período anual, ou no mesmo percentual de realização do ativo permanente, se este for maior que dez por cento.

O Saldo Credor da Correção Monetária da diferença IPC/BTNF/90, conforme o art. 3º da Lei No. 8.200/91, deverá ter o mesmo tratamento fiscal e contábil do Lucro Inflacionário.

O contribuinte CATERPILLAR BRASIL LTDA., ao processar a correção monetária complementar (diferença IPC/BTNF), em 31/12/1991, apurou o saldo credor de Cr\$ 9.114.014.735,87, contabilizado a crédito de Prejuízos Acumulados (fls. 118), que, atualizado até 31/12/1992, passou para Cr\$ 52.571.862.045,96 (fls. 24).

Entretanto, em 31/12/1992, o contribuinte, sem que houvesse amparo legal, fez ajustes na correção monetária complementar (art. 3º da Lei No. 8.200/91), assim como na correção monetária especial (art. 2º da Lei No. 8.200/91), debitando Cr\$ 18.981.852.585,13 na primeira e creditando Cr\$ 29.169.108.529,72 na segunda, retroativamente a 31/12/1991 (fls. 19 a 33). Do ajuste feito na correção monetária complementar, resultou o saldo, em 31/12/1992, de Cr\$ 41.438.143.517,85, o qual, em Auto de Infração de 26/05.2000, não foi por nós considerado válido (Processo 13888.0000495/00-18), pelas razões abaixo expostas.

Os ajustes feitos pelo contribuinte, somente se justificariam se houvesse incorreções nos lançamentos de 31/12/91, o que não ficou comprovado.

Dos lançamentos contábeis feitos no ajuste de 31/01/1992 (fls. 28 a 33), nota-se que os mesmos foram feitos debitando-se valores, ora ao saldo credor da correção monetária complementar e creditando-se a contrapartida na Reserva Especial, ora vice-versa, para o que não encontramos base legal, pois, como foi acima afirmado, são mecanismos



contábeis que não se comunicam e têm sistemáticas contábeis diferentes.”

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 182/218, a autuada contesta a exigência fiscal, declarando,, em síntese:

- a) no mérito, entende a fiscalização que por força do disposto no artigo 3º da Lei nº 8.200, de 1991, o saldo credor da conta de correção monetária da diferença IPC/BTNF, deveria ser oferecido à tributação em, no mínimo, dez por cento por período anual, ignorando, de outra parte, as informações prestadas, com o singelo argumento de que não produziriam elas nenhum efeito fiscal, pois não teria sido promovida a retificação da DIRPJ, de 1991, em tempo hábil;
- b) a autoridade lançadora promoveu interpretação equivocada da legislação em vigor, sendo certo que a ausência de retificação da declaração de rendimentos não é elemento inibidor de apuração da realidade contábil da empresa, senão não haveria razão de ser da fiscalização;
- c) independentemente de maiores considerações quanto à ausência de retificação formal da declaração, o fato é que o contribuinte identificou seu erro antes de levar o respectivo saldo credor de correção monetária à tributação, no lucro real de 1993, utilizando efetivamente o valor de CR\$ 5.611.699.425,34, para recolhimento do imposto de renda devido à época;
- d) relativamente às exclusões impugnadas pela fiscalização, promovidas em fevereiro de 1994, a título de correção monetária complementar, ao argumento de que o valor não poderia existir, uma vez que o contribuinte apresentou saldo credor de correção monetária complementar e que o mesmo deveria ser oferecido à tributação, e não excluído da base de cálculo do imposto, a conduta do contribuinte subsume-se perfeitamente às diretrizes do artigo 3º da Lei nº 8.200, de 1991, pois a correção monetária promovida se fez exatamente para possibilitar a tradução real do patrimônio do contribuinte e, assim, evitar a tributação de parcela que não represente acréscimo patrimonial, mas mera correção monetária;
- e) o valor resultante do cálculo da atualização dos prejuízos fiscais acumulados até 31 de dezembro de 1989, foi lançado como exclusão do lucro real, conforme instruções expressas do Manual de Orientação para preenchimento do Formulário I, MAJUR/95, emanado da Secretaria da Receita Federal;
- f) como foi a própria Lei nº 8.200, de 1991 e, posteriormente, a Lei nº 8.682, de 1993, que determinaram a utilização dos efeitos da correção monetária complementar a partir de 1993, não há que se falar em perda do direito de o contribuinte utilizar os prejuízos fiscais, sendo certo que tais prejuízos foram compen-



sados dentro do prazo de quatro anos, e que o valor sob discussão diz respeito à correção monetária complementar dos mencionados prejuízos fiscais;

- g) ainda que assim não fosse, vale ressaltar que a contribuinte participou do programa BEFLEX, até 31 de dezembro de 1999, tendo reconhecido seu direito de compensar total ou parcialmente os prejuízos verificados, com lucros apurados nos seis períodos-base subseqüentes, do que resulta não poder o fisco revogar tais benefícios, por força do disposto no artigo 178 do CTN, Súmula 544 do Egrégio STF e o princípio da segurança jurídica e de seus corolários do direito adquirido e ato jurídico perfeito;
- h) no que se refere às provisões que o impugnante entendeu dedutíveis, à época, somente poderiam ser deduzidas do lucro real com o efetivo pagamento, a partir do mês subseqüente aos seus registros contábeis promoveu a atualização monetária, a qual restou mensalmente apropriada e adicionada à base de cálculo do Imposto de Renda até março de 1994, quando a empresa verificou o equívoco através de sua auditoria, ou seja, foi apurado que as adições promovidas no período de janeiro de 1993 a março de 1994, seriam indevidas;
- i) como os efeitos nocivos gerados na correção monetária do balanço já eram visíveis, o contribuinte promoveu o lançamento que entendeu correto no LALUR, excluindo na apuração do lucro real e, conseqüentemente, da base de cálculo do Imposto de Renda, o total das atualizações das provisões tributadas corrigidas até março de 1994;
- j) independentemente do acerto ou não da conduta adotada, o fato é que inexistem efeitos fiscais ou prejuízos ao fisco em razão do registro da atualização monetária das provisões indedutíveis realizadas, ao revés, não consignar a correção, como pretende a fiscalização, duplicaria o ônus do contribuinte, vez que é sabido que as atualizações monetárias das provisões geram despesas para a empresa e, como tal, reduzem o seu resultado contábil e, exatamente este resultado que é transferido para o Patrimônio Líquido;
- k) não pode a empresa ser duplamente penalizada, pois o efeito gerado na correção monetária de balanço é exatamente o mesmo, caso estas atualizações não fossem lançadas, sendo certo que ao contabilizar as variações monetárias passivas, reduzindo, conseqüentemente, o resultado contábil, que por sua vez iria gerar uma correção monetária em desfavor da empresa no próximo período e, ao mesmo tempo, adicionando-as à base de cálculo do Imposto de Renda;
- l) como bem colocado pela empresa que promove a auditoria externa, o procedimento de não adicionar as atualizações monetárias à base de cálculo de tributos é neutro e já foi objeto de manifestação por parte da Receita Federal através do Parecer Normativo CST nº 07, de 1995.

Conhecendo da peça impugnatória, a autoridade julgadora monocrática proferiu a decisão de fls. 338/351, cuja ementa tem esta redação:



“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996

Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO INCORRETAMENTE DECLARADO EM DECLARAÇÃO DE EXERCÍCIO ANTERIOR. PROVA.

Somente é cabível a alteração de dados informados em declarações de períodos anteriores, mediante prova inequívoca do erro.

CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR. PREJUÍZOS FISCAIS DE 1987 E 1988. COMPROVAÇÃO DO SALDO NA APURAÇÃO.

Somente se defere a exclusão do lucro líquido relativa à correção monetária complementar dos prejuízos apurados anteriormente ao ano de 1989 na medida do valor original comprovado nos autos.

REALIZAÇÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR. ALEGAÇÃO DE ERRO NA APURAÇÃO DO SALDO INICIAL DA DIFERENÇA ENTRE IPC E BTNF. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Somente é possível a alteração dos dados históricos do lucro inflacionário e da correção monetária complementar se efetivamente comprovado que o valor originalmente declarado estava incorreto.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

Ementa: RESULTADO NEGATIVO APURADO NA DECLARAÇÃO. CONSIDERAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO.

O lucro real negativo apurado na declaração deve ser adicionado ao total das infrações apuradas, antes de se calcular o imposto devido.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Cientificada dessa decisão em 17 de abril de 2001 (fls. 255) e com ela não se conformando, em 11 de maio seguinte (fls. 261), fez protocolar o recurso de fls. 262/266, onde em linhas gerais reitera, com pormenores, o que anteriormente havia consignado na peça de impugnação.

A fim de garantir a instância, apresentou arrolamento de bens de fls. 267/271, devidamente lastreada nos documentos que com ele foram acostados aos autos.

É O RELATÓRIO.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'S' or 'L' shape with a vertical line extending downwards.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A planilha de fls. 15 nos dá conta de que a Fiscalização, com vistas a determinar a base de cálculo do tributo exigido, referentes aos anos de 1995 e 1996, retrocedeu ao ano de 1991, para promover o refazimento dos cálculos da "ATUALIZAÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO / SALDO CREDOR DIF. IPC/BTNF".

Ora, se a formalização da exigência se deu em 27 de dezembro de 2000, temos que já haviam decorridos aproximadamente 10 (dez) anos, desde quando promovida a apropriação da mencionada diferença, resultante da aplicação do Índice de Preços ao Consumidor.

O Código Tributário Nacional, segundo mandamento contido no parágrafo único do artigo 149, somente autoriza o Fisco a rever o lançamento anteriormente efetuado, quando ainda não extinto o seu direito. Vale dizer, uma vez decorrido o prazo decadencial, ou, em outras palavras, extinto o direito de lançar, sequer pode ter início o processo de revisão.



Por outro lado, o artigo 898 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto n.º 3.000, de 1999, cuja matriz legal é o artigo 29 da Lei n.º 2.862, de 1956, estabelece:

“Art. 898. “*Omissis*”.....

§ 2º. A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos dos contribuintes, para fins deste artigo, decai no prazo de cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo.”

A questão relacionada com a exigência do crédito tributário, resultante da alegada falta de realização de parte do Lucro Inflacionário Acumulado, em razão do cálculo da Correção Monetária Complementar (diferença IPC/BTNF), foi objeto de análise no voto proferido por ocasião do julgamento do Recurso n.º 127.730, em Sessão desta data, do que resultou o Acórdão n.º 101-93.642, “*verbis*”:

“*Data venia*” do consignado pela Digna autoridade julgadora *a quo*, entendemos que a interpretação dada às disposições legais que estabelecem as modalidades de lançamento (arts. 147 a 150, do CTN), se apresenta, no mínimo, equivocada.

Com efeito, o CTN fixa três modalidades de lançamento a que os tributos e contribuições estarão sujeitos, cabendo à Lei ordinária, instituidora da exação, disciplinar a que modalidade determinado imposto, por exemplo, se submete.

Portanto, temos que a formalização do crédito tributário deve ocorrer através de Ato Administrativo de Lançamento:

i) que tenha por base declaração prestada pelo sujeito passivo ou por terceiro, contendo informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (DECLARAÇÃO);



- ii) que a própria Lei instituidora da exação determina que a iniciativa parta da autoridade administrativa (DE OFÍCIO); e
- iii) cuja legislação atribua o pagamento do tributo ou contribuição, sem o prévio exame da autoridade administrativa (HOMOLOGAÇÃO).

O artigo 149 do CTN encerra, na essência, dois comando: a) um que contempla a prática do Ato Administrativo de Lançamento, nos termos da Lei que instituiu a exação(exemplificadamente, IPTU, IPVA etc.) e b) outro que outorga à autoridade administrativa o dever-poder de rever o lançamento tributário, qualquer que seja a modalidade a que o imposto ou contribuição, em princípio, esteja submetido.

Assim, no caso do IRPJ, ainda que se entenda esteja o mesmo submetido à modalidade de lançamento por declaração, ou mesmo por homologação, uma vez presentes os pressupostos contidos nos incisos II a IX, do artigo 149, do CTN, cabe à autoridade administrativa, de ofício, rever ou mesmo promover o lançamento tributário.

Relevante, no caso, a regra jurídica inserta no parágrafo único do artigo 149, do CTN, "*verbis*":

"Parágrafo único. A revisão do lançamento só poderá ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

Fácil é concluir, portanto, que em se tratando de revisão de lançamento anteriormente efetuado, a autoridade administrativa deve:

- i) primeiro, verificar qual a modalidade de lançamento o imposto ou contribuição está submetido;



- ii) aplicar, conforme o caso, os mandamentos jurídicos de que cuidam os artigos 173 e 150, § 4º, do CTN;
- iii) observar, sempre, a norma legal do § 4º do art. 149, retro transcrito, para poder rever, só então, o lançamento tributário anteriormente efetuado.

Este Colegiado tem entendido que, após a vigência da Lei n.º 8.383, de 31 de dezembro de 1991, não há como questionar a natureza por homologação do lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, conforme já reiteradamente decidido, inclusive em recentes julgados desta própria, como se verifica, entre outros do Acórdão n.º 101-92.545, de 23 de fevereiro de 1999, cuja ementa está escrito:

**"IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANC. DA SEGURIDADE SOCIAL**

.....
DECADÊNCIA – Estabelecendo a lei o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só, não configura lançamento – ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticado pela autoridade administrativa, o prazo para que a Fazenda Nacional formalize a exigência do imposto de renda das pessoas jurídicas é aquele fixado no parágrafo quarto do artigo 150 do Código Tributário Nacional que, igualmente, devem ser aplicado aos chamados procedimentos decorrentes".

Mais recentemente, em processo administrativo fiscal no qual fui Relator, esta mesma Câmara, acolheu - à unanimidade - a preliminar de decadência, como se verifica do Acórdão n.º 101-93.146, de 15 de agosto de 2000, cuja ementa tem a seguinte redação:



“DECADÊNCIA – I.R.P.J. – EXERCÍCIO DE 1993 – O imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data de vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN)”.

Tratando desta matéria, em fundamentado voto, consignou o ex-Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, na fundamentação do Acórdão n.º 107-2.787:

“(…) O lançamento, como é cediço, é o procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário. Sua definição está contida no art. 142 do CTN, nos seguintes termos:

“Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

São três as modalidades de lançamento, previstas no CTN, a saber:

- a) o lançamento por declaração (art. 147);
- b) o lançamento de ofício (art. 149);
- c) o lançamento por homologação (art. 150).

A característica de cada uma dessas modalidades de lançamento está no grau de participação do sujeito passivo na prestação de informações à autoridade administrativa para que esta possa constituir o crédito tributário.

O lançamento por declaração é aquele “efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legisla-



ção tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

Em outras palavras, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo informa à autoridade administrativa, através de um documento, todos os dados e informações necessárias para que aquela autoridade possa, nos termos do art. 142 do CTN, retro transcrito, determinar o montante do tributo devido, com a conseqüente notificação de lançamento ao sujeito passivo, na qual constará o valor devido, bem como o prazo limite para a sua quitação. Em resumo, ocorrido o fato gerador do tributo – situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária -, o sujeito passivo presta à autoridade administrativa as informações relativas a este fato, de modo que possa constituir o crédito tributário.

O lançamento de ofício é aquele efetuado nas hipóteses descritas no art. 149 do CTN, podendo, ser definido, em linhas gerais, como aquele em que a iniciativa compete à autoridade administrativa, seja em razão de determinação legal, tendo em vista a natureza do tributo, como também nos casos de omissão do sujeito passivo em relação à determinada matéria. Observe-se que essa modalidade de lançamento substitui as demais, nos casos previstos em lei.

Já o lançamento por homologação prevista no art. 150 do CTN ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Referido dispositivo tem a seguinte redação:

“Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º - Se a lei não fixar prazo 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”.

Aos tributos submetidos a esta modalidade de lançamento, a lei ordinária atribui ao sujeito passivo a obrigação (dever) de efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Ou seja, ocorrido o fato gerador, que, como já dissemos, é a situação definida em lei como necessária e sufi-



ciente ao nascimento da obrigação tributária, cabe ao sujeito passivo determinar, nos termos da lei de regência, a matéria tributável, o montante devido, quando for o caso, bem como proceder ao seu pagamento nos prazos fixados em lei.

Observe-se que, não há, até este momento, qualquer interferência da autoridade administrativa, para efeito de exigir o pagamento do tributo devido.

Estou convencido de que esta modalidade de lançamento é que vem sendo aplicado à maioria dos tributos previsto no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

(...) Como se sabe, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, representa, em linhas gerais, pelo acréscimo patrimonial verificado em dois momentos distintos. Em assim sendo, cada aquisição de renda – fato gerador do tributo, nos termos do art. 43 do CTN – dá nascimento ao vínculo obrigacional tributário. A ocorrência desses fatos geradores é que permite exigir o imposto no decorrer do chamado período-base

(...) Parece-me clara, portanto, que a obrigatoriedade de o contribuinte antecipar o pagamento (...), nos moldes previstos na legislação atual, dada a ocorrência da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sem que haja qualquer exame prévio do fisco, seja na determinação da base de cálculo, seja na fixação do *quantum* devido, implica em atribuir ao imposto de renda pessoa jurídica a qualidade de tributo sujeito ao lançamento por homologação, nos estritos termos do art. 150 do CTN”.

No mesmo sentido, quando da apreciação de compensação indevida de prejuízos, IRPJ – 1992, assentou esta Câmara na ementa do Acórdão n.º 101-92.642, de 14 de abril de 1999:

“DECADÊNCIA – Tratando-se de lançamento por homologação (art. 150 do CTN, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento de prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.”

No voto que lastreou esse julgado, consignou o Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:



“Não se deve olvidar que, com a vigência da Lei n.º 8.383, de 30/12/91, o imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ser apurado e pago mensalmente, fixando-se o fato gerador do tributo no último dia de cada mês (artigo 38), não permanecendo dúvidas tratar-se de lançamento por homologação, de acordo com o disposto no artigo 150 do C.T.N.

A autoridade julgadora de primeiro grau deixou de reconhecer ter ocorrido a decadência relativamente aos meses de junho, julho e outubro de 1992 ao argumento de que nada fora recolhido a título de imposto de renda pela recorrente, nada havendo a ser homologado pela autoridade fazendária.

Ora, como vem decidindo este Conselho, no caso, o que se homologa não é o eventual pagamento do tributo mas a **atividade** exercida pelo sujeito passivo. A ausência do recolhimento da prestação devida não tem o condão de alterar a natureza do lançamento. (Acórdão n.º CSRF/01-0.174)

No caso do auto de infração tem data de 11/12/97 para exigir a tributação sobre fatos geradores ocorridos em 30/06, 31/07 e 30/10/92, fora do prazo legal, portanto.”

No Acórdão n.º 01-0.174, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mencionado nesse voto, assim se manifestou o Relator à época Presidente da CSRF, Conselheiro Amador Outerelo Fernández:

“(…) data vênua dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento. Evidentemente que, se ainda dentro do prazo de lei, a autoridade administrativa verificar que o proceder (atos praticados) ou atividade desempenhada pelo sujeito passivo não está de acordo com o que dispõe a lei não só negará homologação, como ainda efetuará o lançamento de ofício (no caso substitutivo do por homologação), nos termos do art. 149, V, do C.T.N.

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade do administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo ad quem cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada fictamente, pelo decurso do prazo extinto (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN).”



Ainda, no mesmo sentido, isto é, que a regra contida no parágrafo 4º do art. 150 do CTN se aplica a todos os tributos cuja sistemática de lançamento se amolde à definição contida no *caput* do mesmo artigo, sem se cogitar de existência de pagamento conclui a Colenda 4ª Câmara deste Conselho, em votação unânime, ao prolatar o Acórdão n.º 104-16.695, de 10/11/98, consignando na ementa:

“IRF – TRIBUTOS – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – FATO GERADOR – DECADÊNCIA – Nos tributos que comportam lançamento por homologação, a Fazenda Nacional decai do direito de constituir o crédito tributário quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento “*ex-officio*” formalizado após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado.”

Todavia, havendo resistência à tese do lançamento por homologação para as pessoas jurídicas, nos casos em que nenhum tributo tenha sido recolhido, ainda assim, no presente caso, a decadência estaria concretizada, pois, segundo o ordenamento jurídico vigente à data dos fatos em controvérsia, haveria de incidir a regra estabelecida pelo art. 173, I, do CTN, e reproduzida no inciso I do art. 711 do RIR/90, ainda mantida no inciso I do art. 898 do RIR/99, qual seja a de que o prazo decadencial extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como a exigência fiscal poderia ser formalizada em fevereiro, março, novembro e dezembro de 1994, pois as eventuais irregularidades, conforme amplamente detalhado no “Termo de Constatação”, teriam ocorrido nessas datas, o primeiro dia do exercício seguinte seria 01/01/95, acrescentado-se a essa data 5 (cinco) anos chegaríamos a 01/01/2000, ou seja, cinco anos após a data em que o lançamento poderia ter sido efetuado.



Como, todavia, o procedimento fiscal foi finalizado (o lançamento) com o Auto de Infração em 26/05/2000, quando isso ocorreu já haviam decorrido mais de cinco anos e o direito da Fazenda Nacional já havia perimido.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para tornar insubsistente o crédito, em face da ocorrência da decadência.”

O Diário Oficial de União, que circulou no dia 9 de outubro de 2001, publica ementa do Acórdão nº 105-13.420, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro José Carlos Pas-suelo, cujo conteúdo se aplica ao caso sob exame:

“IRPJ – DECADÊNCIA – LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO – Atendidos os preceitos próprios do instituto jurídico da decadência, o fisco somente pode efetuar o lançamento de tributo sobre diferença do lucro inflacionário diferido enquanto não prescrito o direito de proceder lançamento relativamente ao período-base em que o lucro real foi composto levando em consideração tal diferimento pela via da exclusão do lucro líquido. Por outro lado, cada evento que provoca a realização (parcial ou total) do lucro inflacionário diferido se constitui em fato jurídico autônomo, a partir do qual se inicia nova contagem decadencial, exclusivamente com relação ao tributo incidente sobre tal realização. Assim, se estabelece autonomia a cada período-base de incidência do imposto de renda, relativamente aos efeitos decadenciais, extensível tal autonomia ao tratamento legal aplicável ao diferimento do lucro inflacionário.

Recurso voluntário conhecido e provido.”

Diante do exposto, a formalização do crédito tributário, no que diz respeito à realização do Lucro Inflacionário Acumulado, deve ser considerada improcedente, vez que decadente o direito de a Fazenda Pública de constituir, pelo lançamento, a mencionada exa-
ção.



No “TERMO DE CONSTATAÇÃO” de fls. 14/19, a autoridade lançadora, invocando o preceito legal inserto no artigo 8º da Lei nº 8.200, de 1991, afirma:

“É claro que os prejuízos líquidos acumulados, contabilizados no patrimônio líquido, existentes em dezembro/91, foram corrigidos monetariamente pela diferença IPC/BTNF, juntamente com todos os elementos do patrimônio líquido e do ativo permanente,...”

Em atendimento a intimação promovida pela Fiscalização, a pessoa jurídica autuada esclareceu que em face de dispor de saldo da correção monetária dos prejuízos fiscais acumulados, por aplicação do Índice de Preços ao Consumidor – IPC, como fator de atualização, promoveu a realização das exclusões objeto da glosa, observada a orientação contida no Manual de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e o limite permitido de 15% (fls. 20/21).

Ainda no mencionado “TERMO DE CONSTATAÇÃO” restou consignado:

“Os prejuízos fiscais a que se refere o contribuinte, seriam compensados, e não excluídos, na DIRPJ/96- Ficha 7 – nas linhas 30 e 31, limitados a 30% do valor da linha 28 (lucro real antes da compensação de prejuízos fiscais), porém, apenas de prejuízos fiscais apurados de 1991 a 1994 (linha 30) e em 1995 (linha 31). Na DIRPJ/97, os mencionados prejuízos fiscais, seriam compensados na linha 31, porém apenas para prejuízos fiscais dos anos-calendário de 1991 a 1996, também limitados a 30% do lucro real antes das compensações.”

Tangenciando o cerne da questão levantada pela Fiscalização, a autoridade julgadora monocrática reconhece o direito de corrigir, monetariamente, os prejuízos fiscais, com fulcro no comando jurídico de que cuida o artigo 40 do Decreto nº 332, de 1991.

Após considerações a propósito de diversas alterações que teriam sido promovidas pela Fiscalização nos prejuízos compensáveis, a autoridade “a quo” registra:



“Esclareça-se, entretanto, que a compensação da diferença de correção monetária em questão está condicionada à real possibilidade de o sujeito passivo compensar o prejuízo apurado dentro do prazo decadencial dos quatro anos seguintes. Assim, em relação ao prejuízo do ano de 1987, a utilização da diferença, como exclusão a partir de 1993, somente seria possível na hipótese de ela poder ser compensada, em tese, com lucro apurados até 1991. Da mesma forma, a diferença relativa ao prejuízo de 1988 teria de ser passível de compensação com lucro apurados até 1992.

Lembrando-se que a interessada tinha prejuízos, ainda, de 1985, que devem ser incluídos na apuração, além dos valores dos prejuízos dos anos de 1987 e 1988, atualizados com base no BTNF a fim de se calcular o saldo aproveitável da diferença de correção monetária.

Como parte do saldo do prejuízo original de 1987 não havia sido compensado até 1990, então não existe possibilidade de dedução da diferença de correção monetária relativa a esse prejuízo.

Em relação ao prejuízo apurado em 1988, ele poderia ter sido compensado em junho de 1992, em que se apurou lucro de Cr\$ 10.748.759.444, suficiente para compensação do prejuízo originalmente apurado e da diferença de correção monetária entre IPC e BTNF.

Portanto, o valor da diferença, entre 2.422.951,77 Ufir (2.431.946,71 – 8.995,14), deve ser mantido. Tal valor equivaleria, em dezembro de 1995 e 1996, quando foram utilizados, a R\$ 2.007.900,13. Mantém-se, assim, parcialmente a glosa.”

De plano cumpre consignar que os fundamentos jurídicos utilizados pela autoridade julgadora singular, para manutenção, em parte, do crédito tributário exigido, são completamente diversos daqueles que serviram de embasamento legal ao lançamento tributário atacado.

Com efeito, a essência ou causa da glosa promovida pela Fiscalização está centrada no raciocínio lógico que pode ser exposto como segue: **sendo certo que os prejuízos líquidos acumulados integram o patrimônio líquido da sociedade, e tendo**



presente que a empresa promoveu a correção monetária do balanço, os efeitos da atualização dos elementos patrimoniais no saldo da conta que acumula os resultados negativos, torna inviável a exclusão das parcelas a título de correção monetária complementar.

Por outro lado, a decisão recorrida deixa explicitado que a legislação de regência reconhece o direito de a pessoa jurídica excluir, do lucro líquido, o equivalente a 15% dos prejuízos apurados de 1987 a 1989, em qualquer um dos anos-calendário de 1995 e 1996, tendo como condicionante a existência de resultado positivo capaz de absorver as parcelas dos prejuízos compensáveis.

Como argumento adicional, visando afastar a pretensão da recorrente de excluir do lucro líquido as parcelas resultantes da atualização do saldo dos prejuízos acumulados, pela diferença dos índices IPC/BTNF, a autoridade julgadora de primeiro grau invoca outra condicionante: a observância do prazo concedido pelo ordenamento jurídico para a compensação dos próprios prejuízos, ou seja, 4 (quatro) anos.

Isto sem trazer à colação as alegadas divergências entre os valores dos próprios prejuízos, os quais teriam sido objeto de alterações em razão de fiscalização externa e por meio da denominada malha-fazenda, cujos resultados finais sequer foram trazidos para os presentes autos.

O até aqui exposto já seriam mais que suficiente para reconhecer a improcedência da exigência, vez que com a decisão recorrida ocorreu inequívoca alteração no fundamento jurídico do Ato Administrativo de Lançamento.

No entanto, analisando o mérito da matéria posta a julgamento, resta evidenciado que a autoridade lançadora, ao descrever o fato e dar-lhe o correspondente en-

quadramento legal, cometeu verdadeiro equívoco, demonstrado, no mínimo, desconhecimento da matéria.

Não há como se confundir as regras que regem a sistemática da correção monetária do balanço, com aquelas que disciplinam a aplicação da correção promovida pela recorrente, que se traduz na atualização monetária dos prejuízos fiscais acumulados, controláveis na parte "B" do LALUR, e que mereceu tratamento específico, notadamente quando se refere à atualização resultante da aplicação da diferença entre o IPC e o BTNF.

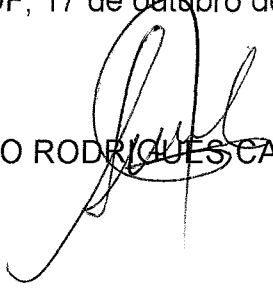
A Administração Tributária, seja através da Instrução Normativa SRF nº 125, de 1991, seja por meio da IN SRF nº 11, de 1996, seja ainda por orientação contida nas "Instruções para Elaboração da Declaração IRPJ – Lucro Real – MAJUR", reconhece o direito de a pessoa jurídica excluir, até o limite estabelecido pelo Decreto nº 332, de 1991.

A exclusão promovida pela recorrente, independentemente de qualquer condicionante relacionada com a obtenção de resultado positivo, resulta de um direito que lhe foi outorgado pela legislação de regência, e os fundamentos jurídicos utilizados na prática do Ato Administrativo de Lançamento, sejam aqueles invocados pela decisão recorrida, não podem subsistir.

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja:

- a) declarado decadente o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pelo lançamento, relativamente à matéria que diz respeito ao Lucro Inflacionário Acumulado, realizado;
- b) dado provimento ao recurso voluntário interposto.

Brasília - DF, 17 de outubro de 2001.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.