



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.012214/2005-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.989 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2020
Recorrente RIGESA DO NORDESTE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

CSLL. FATO GERADOR ANUAL. DECADÊNCIA. PRAZO DECADENCIAL. TERMO DE INÍCIO DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito Tributário, relativamente ao IRPJ e/ou CSLL sujeito ao lançamento por homologação, extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

O contribuinte submeteu-se, no ano de 1999, à tributação com base no lucro real (ou base de cálculo da CSLL), com recolhimentos de estimativas mensais sobre a receita bruta ou apuradas em balancetes. Por não serem definitivas, as estimativas de CSLL, não são consideradas pagamento, nos termos pretendidos pelo § 4.º do art. 150 do CTN, pois que mera antecipação estimada da contribuição anual. Apenas com o encerramento da apuração anual é que tais antecipações passam a ter a natureza de pagamento de tributo e pagamento capaz de fixar o termo de início na data da ocorrência do fato gerador.

Por sua vez, no fechamento de sua apuração não houve recolhimento da contribuição anual, justificado no fato de o contribuinte haver apurado base de cálculo negativa da CSLL.

Ocorre que a ausência de pagamento anual no ajuste e fechamento da apuração anual não é fato hábil a atrair a aplicação do art. 173 do CTN vez que o que é submetido à homologação da autoridade fiscal é a apuração realizada pelo contribuinte.

No caso dos autos, após a entrega da Declaração de Ajuste Anual, relativa ao exercício de 2000, ano-calendário 1999, a autoridade fiscal já teria condições de conhecer as irregularidades cometidas na apuração da contribuição anual e, assim, proceder ao lançamento de ofício. Essa é a lógica e inteligência da existência de termos de início de contagem do prazo decadencial diferenciados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acatar a preliminar de decadência e determinar o cancelamento da exigência. Vencido o Conselheiro Claudio de Andrade Camerano. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga.

Relatório

Trata o presente processo de recurso voluntário contra a decisão de piso, consubstanciada no Acórdão de nº 08-16.291 da DRJ/FOR em sessão de 16 de setembro de 2009, a qual julgou procedente em parte o lançamento fiscal.

Percorrendo as principais peças processuais acostadas aos autos, far-se-á um breve resumo das **situações** que originaram o presente litúgio bem como os detalhes e conclusões determinados na decisão de primeira instância e, por fim, as alegações trazidas no recurso a este Colegiado.

DO AUTO DE INFRAÇÃO (Volume 1, fls.03 a 10)

O crédito tributário lançado de **CSLL** foi da ordem de **R\$ 307.408,55** acrescido de multa de ofício de 75% e juros, sendo **R\$ 292.876,25** relativo ao ano calendário de **1999** e a importância de **R\$ 14.532,30** relativa a **2014**, apuradas sob a as regras do Lucro Real anual, acrescidas de multa de 75% e juros de mora à época do pagamento.

Eis as infrações:

Infração 001: falta de recolhimento da CSLL sobre outros resultados – recuperação de despesas de ICMS; fato gerador em 31/12/1999:

O contribuinte deixou de contabilizar em conta de resultado os valores abaixo discriminados, decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelo Governo do Estado do Ceará, mediante operação de financiamento do ICMS, cujo agente financeiro é o Banco do Estado do Ceará, o que ocasionou a redução indevida da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Os referidos valores têm a natureza de recuperação de despesa e, deste modo, deveriam compor o resultado tributável pela CSLL, conforme detalhado no Termo de Constatação anexo e parte integrante do presente auto de infração.

Deste modo procede-se ao presente lançamento de ofício para formalização da exigência do crédito tributário correspondente.

Fato Gerador Ocorrência	Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
31/12/1999		
01/1999	R\$ 61.108,76	75,00
02/1999	R\$ 140.393,72	75,00
03/1999	R\$ 116.841,78	75,00
04/1999	R\$ 128.327,28	75,00
05/1999	R\$ 97.425,30	75,00
06/1999	R\$ 106.938,81	75,00
07/1999	R\$ 122.727,20	75,00
08/1999	R\$ 151.741,99	75,00
	Mat. : 0012311 AFRF : WALLACE HARDY Y MARTIN	
09/1999	R\$ 132.966,56	75,00
10/1999	R\$ 197.830,49	75,00
11/1999	R\$ 242.120,81	75,00
12/1999	R\$ 228.321,23	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 19, da Lei nº 9.249/95;
Art. 1º, da Lei nº 9.316/96; Art. 28, da Lei nº 9.430/96;
Art. 6º, da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições.

Em fls.011, o seguinte demonstrativo:

DEMONSTRATIVO DOS VALORES DE REPUPERAÇÃO DE DESPESAS DE ICMS - Ano 1999

Período de Apuração	Data do Financiamento	ICMS a Recolher (R\$) (1)	Valor Financiando (R\$) (2) = (1) * 75%	Valor da Recuperação Omitida (R\$) (3) = (2) * 75%
dez/98	29/01/1999	108.637,79	81.478,34	61.108,76
jan/99	26/02/1999	249.588,84	187.191,63	140.393,72
fev/99	30/03/1999	207.718,72	155.789,04	116.841,78
mar/99	30/04/1999	228.137,38	171.103,04	128.327,28
abr/99	31/05/1999	173.200,54	129.900,41	97.425,30
mai/99	30/06/1999	190.113,44	142.585,08	106.938,81
jun/99	30/07/1999	218.181,68	163.636,26	122.727,20
jul/99	30/08/1999	269.763,54	202.322,66	151.741,99
ago/99	30/09/1999	236.384,99	177.288,74	132.966,56
set/99	30/10/1999	351.698,65	263.773,99	197.830,49
out/99	30/11/1999	430.436,99	322.827,74	242.120,81
nov/99	30/12/1999	405.904,40	304.428,30	228.321,23
Totais		3.069.766,96	2.302.325,22	1.726.743,92

Infração 002: redução indevida do lucro líquido – provisões não dedutíveis – juros de mora e correção monetária sob condição suspensiva; fato gerador em 31/12/1999:

O contribuinte deixou de adicionar ao resultado contábil, para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o valor abaixo discriminado, decorrente de provisão de juros moratórios e correção monetária previstos em contrato de financiamento do ICMS firmado pela empresa e o Banco do Estado do Ceará S/A (BEC).

A incidência dos supra-referidos encargos (juros moratórios e correção monetária), conforme previsto no contrato, está sob condição suspensiva e, deste modo, deveriam compor o resultado tributável pela CSLL, conforme detalhado no Termo de Constatação anexo e parte integrante do presente auto de infração.

Deste modo procede-se ao presente lançamento de ofício para formalização da exigência do crédito tributário correspondente.

Fato Gerador**Ocorrência****Val. Tributável ou Contribuição****Multa(%)**

31/12/1999

12/1999

R\$

1.140.184,82

75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Arts. 13, inciso I, e 19, da Lei nº 9.249/95;
Art. 1º, da Lei nº 9.316/96; Art. 28, da Lei nº 9.430/96;
Art. 6º, da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições.

Infração 003: valor de estimativa efetivamente recolhida informado a maior na DIPJ/2005; fato gerador em 31/12/2004:

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre o montante informado na Linha 43 / Ficha 17 (CSLL Mensal Paga por Estimativa) da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ/2005) e os valores de estimativas da CSLL efetivamente recolhidos, referentes ao ano-calendário 2004 (conforme demonstrativo anexo e parte integrante do presente auto de infração), gerando a diferença do valor devido a título de ajuste abaixo discriminado.

Fato Gerador			
Ocorrência	Val. Tributável ou Contribuição		Multa(%)
31/12/2004			
12/2004	R\$	14.532,30	75,00

Em fl.012 o seguinte demonstrativo:

DEMONSTRATIVO DA DIFERENÇA DE RECOLHIMENTO CSLL - Ano 2004**Valores de estimativas efetivamente recolhidas ano-calendário 2004 (CÓD. 2484)**

Período de Apuração	Vencimento	Valor Recolhido
jan/04	27/02/2004	55.887,89
fev/04	31/03/2004	3.988,49
mar/04	30/04/2004	35.368,57
abr/04	31/05/2004	50.768,03
mai/04	30/06/2004	39.531,56
jun/04	30/07/2004	52.678,31
jul/04	31/08/2004	117.275,13
ago/04	30/09/2004	209.074,11
set/04	29/10/2004	244.501,20
out/04	30/11/2004	342.549,69
nov/04	30/12/2004	382.097,53
dez/04	31/01/2005	82.667,61

Total = 1.616.388,12**Valores DIPJ/2005****Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**

	Valor Declarado	Valor Correto
Linha 39. Total da CSLL	1.958.852,29	1.958.852,29
Linha 43. (-) CSLL paga Estim.	1.958.852,29	1.616.388,12
Linha 51. CSLL a Pagar (Ajuste)	0,00	342.464,17
Ajuste Recolhido (CÓD 6773)	327.931,87	342.464,17

Valor autuado =**14.532,30**DO TERMO DE CONSTATAÇÃO (volume 1, fls.015)

[...]

III) DA ANÁLISE DOS INSTRUMENTOS SUPRA-INDICADOS E DOS DEMAIS DOCUMENTOS APRESENTADOS

Da análise dos elementos supra, pode-se concluir, fundamentalmente, que:

- 1) O Estado do Ceará garantiu à empresa Rigesa, através de operações de crédito do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FNI, recursos destinados à formação do seu capital de giro, cujos valores de referência correspondem a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS devido mensalmente pela empresa;
- 2) Cada parcela do empréstimo é liquidada de uma só vez até o último dia útil do mês do vencimento, que se dá ao término do período de carência de 36 (trinta e seis) meses contados do desembolso efetuado; o valor, para pagamento até a data do vencimento, é de 25% (vinte e cinco por cento) do montante desembolsado, sem a incidência de correção monetária ou juros moratórios;
- 3) Somente em caso de pagamento após o respectivo vencimento de uma ou mais parcelas desembolsadas (e apenas neste caso), a empresa Rigesa do Nordeste S/A está obrigada a amortizar 100% (cem por cento) do montante desembolsado, devidamente corrigido monetariamente, desde a data do desembolso até a da liquidação, com base na variação integral, acumulada no período, da Taxa Referencial (TR) ou outro indexador que vier a substituí-lo, além de juros moratórios de 12% (doze por cento) ao ano, incidentes desde a data do desembolso até a da efetiva liquidação das parcelas em atraso;
- 4) Segundo a Planilha apresentada pela empresa, os valores lançados a débito da conta Juros Passivos (409.00-06) e da conta Correção Monetária (410.01-06), e a crédito da conta Financiamento do ICMS (221.06-06) correspondem a cálculo de juros e correção monetária sobre valores de desembolsos relativos aos instrumentos supra-referidos, ocorridos entre jan/97 a dez/1999.

IV) DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS OPERAÇÕES DE INCENTIVOS CONCEDIDOS PELO PODER PÚBLICO A PESSOA JURÍDICA, CONSISTENTES EM EMPRÉSTIMOS SUBSIDIADOS OU REGIMES ESPECIAIS DE PAGAMENTOS DE IMPOSTOS

IV.1) Dos elementos apurados na Auditoria Fiscal desenvolvida não resta dúvida de que a operação sob exame trata-se de incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará à empresa Rigesa do Nordeste S/A, sob a forma de empréstimo subsidiado ou regime especial de pagamento referente ao ICMS, com vistas à formação ou ao reforço do capital de giro da empresa.

IV.2) Com efeito, ao longo do período abrangido pelos instrumentos apresentados pela empresa (mar/1996 a abril/2006), os montantes do ICMS devidos mensalmente por ela teriam o seguinte tratamento:

- a) 25% (vinte e cinco por cento) dos referidos valores, são recolhidos normalmente pela empresa;
- b) Os 75% (setenta e cinco por cento) restantes do ICMS devido pela empresa correspondem aos valores dos desembolsos efetuados periodicamente pelo Banco do Estado do Ceará S/A;
- c) Para amortização dos montantes dos desembolsos mensais (75% do ICMS a recolher), a empresa paga, após o transcorrer do período de carência, de 36 (trinta e seis) meses, o equivalente a 25% (vinte e cinco) desses valores, sem a incidência de correção monetária ou de juros de mora.
- d) Somente se ocorrer inadimplência (e apenas neste caso), está a empresa obrigada a amortizar 100% (cem por cento) dos valores desembolsados, corrigidos monetariamente, com a incidência, ainda, de juros moratórios.

IV.3) Deste modo, a referida operação implica para a empresa o auferimento periódico de uma vantagem financeira, correspondente aos valores que ela deixa de desembolsar. Ademais, a destinação dos recursos assim obtidos fica inteiramente na esfera de conveniência da própria empresa que os aplica como melhor lhe aprouver.

IV.4) As vantagens financeiras advindas da operação sob exame não possuem a natureza de receitas, uma vez que não constituem transferência de recursos de fora da empresa para esta, como ocorre, por exemplo, quando a empresa realiza uma venda, obtém um desconto bancário etc.. As vantagens financeiras advindas da operação sob comento têm a natureza de recuperações de despesas, mais precisamente de recuperação da despesa do ICMS incidente nas vendas efetuadas pela empresa.

IV.5) Assim, em operações desse tipo, o tratamento técnico-contábil a ser adotado é o seguinte: na venda de mercadorias ou produtos, o valor do ICMS correspondente é contabilizado a débito de conta de despesa tributária (ICMS s/ Vendas) e a crédito de conta de obrigação (ICMS a Pagar). Quando do vencimento do débito de ICMS, o valor da redução (ou seja, o valor não desembolsado pela empresa, tendo em vista o benefício conferido) é debitado na conta de ICMS a Pagar e creditado em conta de resultado (Recuperação de Despesa ou Custo).

IV.6) Uma vez que as vantagens advindas da operação examinada não possuem natureza de receitas, não podem receber o tratamento de subvenções – sejam correntes, sejam de investimento – posto que ambos os tipos de subvenções têm natureza de receita, já que implicam a transferência de recursos de fora para o patrimônio da empresa beneficiária.

IV.7) Por outro lado, os encargos (correção monetária e juros moratórios) previstos nos supra-referidos instrumentos estão sob condição suspensiva (evento futuro e incerto), e são exigíveis se, e somente se, implementada a condição neles prevista (inadimplência no pagamento). Ou seja, as despesas derivadas de tais encargos não são pagas nem incorridas enquanto não implementada a condição prevista nos supra-referidos instrumentos.

IV.8) Entretanto, os valores dos encargos previstos sob condição suspensiva (correção monetária e juros moratórios) podem ser provisionados, contabilizados a crédito de conta de obrigação (Passivo), e a débito de conta de despesa financeira. Todavia, a despesa assim provisionada, por não haver sido paga ou incorrida, é indedutível para fins de apuração do resultado tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica e pela contribuição social sobre o lucro líquido.

IV.9) Outrossim, vale ressaltar, que o tratamento contábil-fiscal acima exposto é o constante do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 29 de outubro de 2003 (DOU 31/10/2003).

[...]

Cientificada em 22 de dezembro de 2005 do Auto de Infração, a Interessada apresentou sua **impugnação**, que ora se reproduz e aproveitando o seu resumo reportado no relatório da decisão recorrida (Volume 3):

Inconformado com a pretensão fiscal, da qual foi pessoalmente cientificado em 22.12.2005 (fl. 391), o contribuinte, por intermédio de seu representante legal, apresentou impugnação em 23.01.2006 (fls 395/414), requerendo a anulação dos lançamentos com base nos seguintes argumentos, assim resumidos:

- (i) consumação do prazo decadencial de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador em 31.12.1999: Citando lições do jurista e professor Hugo de Brito Machado, bem como fazendo alusão ao § 4º do Art. 150 do CTN, o contribuinte argumenta a consumação da decadência do direito do Fisco em efetuar o lançamento e, arrematando, referencia diversas decisões proferidas pelo segundo Conselho de Contribuintes, como também julgados do Superior Tribunal de Justiça que abordam a matéria.
- (ii) ilegalidade da incidência da CSLL sobre os valores referentes ao incentivo fiscal, pois a parcela do financiamento perdoada (75% X 75% do ICMS devido) foi oportunamente oferecida à tributação: Argumenta que percebeu do Estado do Ceará, incentivo sobre o ICMS que lhe permitia recolher 25% do saldo devedor apurado mensalmente, sendo que o percentual de 75% restante, deveria ser pago após o decurso de 36 meses, valor este adicionado de juros e correção monetária. No entanto, após o decurso de 36 meses, caso a obrigação anteriormente assumida (os 75% restantes) fosse adimplida na data combinada, a autuada teria a prerrogativa de ter o perdão de 75% do montante financiado, além do perdão dos juros e correção monetária incidentes. Portanto, complementa, somente após o transcurso do prazo de 36 meses, contados do recolhimento dos 25% iniciais, a autuada, caso viesse a cumprir a sua

3

obrigação contratual, ou seja, o pagamento na data correta da importância devida (25% dos 75%), o que geraria um valor a ser, somente nesse momento, adicionado na base de cálculo da CSLL, e adianta que isso foi efetivado. Pondera que, se a exigência vier a ser mantida, haverá o *bis in idem*. Afirmar que a incerteza sobre o direito ao perdão somente seria desfeita no momento imediatamente após adimplemento contratual. Assevera que levando em consideração os princípios contábeis do Conservadorismo e da Prudência, enquanto não estiver efetivamente assegurada a obtenção de uma receita, aqui equivalente ao perdão da dívida, esta não poderia ser reconhecida e contabilizada. Colaciona decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, afirmando haver condição suspensiva para a situação abordada, citando o CTN (art. 116, II c/c art. 117, I).

- (iii) legalidade das deduções a título de juros e correção monetária: Considera que haveria condição suspensiva no caso da aplicação dos juros e correção monetária incidentes sobre o valor diferido do ICMS. Insiste que, pelo contato firmado com o BEC, os juros e correção monetária seriam devidos em todos os meses, embora o desembolso pudesse ocorrer posteriormente. Assim os juros e a correção monetária foram reconhecidos como despesas mensais, embora o desembolso pudesse ter ocorrido posteriormente. Ressalta que os juros e a correção monetária foram posteriormente revertidos e oferecidos à tributação. Cita o Regulamento do Imposto de Renda e a Lei nº 6.404/76 visando demonstrar que as despesas foram reconhecidas no período em que foram incorridas, invocando o princípio da Competência. Combate a aplicabilidade do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22 por entender ilegal, porquanto cria restrição temporal à dedutibilidade da despesa.
- (iv) ilegalidade da multa de 75%: O contribuinte considera a multa extorsiva, ofensiva ao princípio da moralidade, ao preceito da denúncia espontânea, e atentatória a uma suposta vulnerabilidade do contribuinte em face do Estado, à semelhança do consumidor diante do fornecedor:
- (v) inaplicabilidade da taxa SELIC: Argumenta que a referida taxa não foi criada por lei para fins tributários.

Ao final da impugnação o contribuinte pede o seguinte:

1. suspensão da exigibilidade sobre os valores discutidos;
2. realização de diligência junto à empresa, caso parem dúvidas acerca da adição dos valores perdoados da base de cálculo da CSLL no 36º mês, bem como sobre a contabilização dos juros e correção monetária;
3. que a autuação seja julgada improcedente, não somente em virtude da decadência, mas também diante de outros argumentos apresentados;
4. se não atendido o pedido efetivado na alínea “3”, que a multa aplicada seja afastada ou trazida a patamares razoáveis;
5. se não deferido o pedido contido na alínea “3”, que seja assegurado à impugnante o direito à repetição dos valores recolhidos, com base no estorno dos juros e da correção monetária, e na apropriação da receita referente ao perdão, tudo atualizado monetariamente;

/

6. realização de diligência fiscal, caso necessário;
7. exonerar a autuada do pagamento do tributo, juros e correção monetária.

A quarta turma da DRJ/Fortaleza/CE através da Resolução DRJ/FOR nº 870 de 27 de abril de 2007 (fls. 507/513) converteu o julgamento em diligência para que fosse esclarecido se os valores arrolados na autuação à título de recuperação de custo/despesa, assim compuseram, efetivamente, os resultados contábil e fiscal apurados e declarados no ano-calendário de 2002.

Através do relatório de diligência fiscal acostado às fls. 517/520, o mesmo auditor responsável pela autuação, em atendimento à demanda da 4ª turma da DRJ/Fortaleza, concluiu o seguinte:

1) Os valores arrolados nos autos de infração a título de recuperação de custo/despesa compuseram o resultado tributável do ano-calendário 2002 (valores constantes do processo 10380-012.214/2005-78) e do ano-calendário 2003 (valores constantes do processo 10380-012.215/2005-12);

2) Não consta dos elementos supra-referidos que os valores arrolados nos autos de infração a título de glosa de despesas provisionadas (juros moratórios e correção monetária) tenham sido revertidos no ano-calendário 2002 (valor constante do processo 10380-012.214/2005-78) e no ano-calendário 2003 (valor constante do processo 10380-012.215/2005-12).

O contribuinte foi cientificado do conteúdo do relatório de diligência em 12/12/2008 (fls. 592).

É o relatório.

DA DECISÃO RECORRIDA: Acórdão nº 08-16.291 DRJ/FOR

DA PRELIMINAR

Rejeitou a preliminar de decadência:

É o que se afigura nos autos, visto tratar-se de lançamento de CSLL advinda de parcelas não adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, não havendo assim apuração de imposto devido e, por conseguinte, nesses períodos de apuração, nada se recolheu nem se operou que ensejasse a homologação expressa ou tácita da administração, já que inexistente **atividade de recolhimento** do contribuinte passível de ser homologada. Sem pagamento do imposto por parte do sujeito passivo, não há fato homologável.

Não havendo, pois, recolhimento que extinguisse o crédito tributário, tal como previsto no art. 150, § 1º, do CTN, e tendo a autoridade administrativa constituído o crédito tributário nos moldes do art. 142 do CTN, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinando a matéria tributável e calculando o montante do tributo devido, configurando lançamento de ofício, deve a contagem do prazo de decadência se processar de conformidade com a regra geral estabelecida pelo artigo 173, I, do CTN, devendo ser contado do “**primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**”.

Tendo em vista que a exigência em análise refere-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999, a contagem do prazo decadencial iniciou-se no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser efetuado, ou seja, em **01/01/2001**, expirando em **31/12/2005**. Assim, não há, pois, que se falar em decadência, em relação ao ano-calendário de 1999, uma vez que o interessado foi cientificado do lançamento em 22/12/2005 (fl. 391).

DO MÉRITO

INFRAÇÃO 001 DO AUTO DE CSLL

A decisão recorrida cancelou a tributação considerada na Infração 001 – Recuperação de Despesas de ICMS.

Eis a conclusão final do extenso texto da decisão de piso:

[...]

3. a possibilidade (III) é a única que pode ser aceita pelo critério da legalidade. De fato, o recebimento do mútuo não pode ser considerado uma redução do ICMS, em primeiro lugar porque gera uma obrigação de pagar, que somente será resolvida se for implementada determinada condição futura; segundo, porque essa possibilidade está de acordo com a técnica contábil, não havendo revisão legal de tratamento diverso; e terceiro, porque é compatível com o ADI no 22/2003, considerando que o valor do benefício deverá ser tratado como redução de custo (não-operacional) no momento do pagamento do mútuo, na medida da redução prevista no contrato estipulado com a instituição financeira, ai sim, logrando reflexos no valor do imposto a ser apurado e recolhido.

Registre-se por fim que a autoridade lançadora atesta em seu Relatório de

Diligência às fls. 220, que os valores arrolados no auto de infração à título de recuperação de custos/despesas, compuseram o resultado tributável dos anos-cálculo 2002 e 2003, confirmando o que afirmou o contribuinte na peça impugnatória.

*Assim, entendo que a impugnante deve ser **exonerada** dos lançamentos de CSLL relativos à citada redução de custos associada ao incentivo fiscal, bem como da multa de ofício e juros reflexos.*

INFRAÇÃO 002 DO AUTO DE CSLL

A decisão recorrida manteve a tributação considerada na Infração 002 – Provisões Não dedutíveis – juros de Mora e Correção Monetária sob Condição Suspensiva.

Eis seus argumentos:

Deduções nas bases da CSLL a título de provisão de juros de mora e correção monetária:

A glosa da despesa tratada neste item da autuação decorre do mesmo contrato de mútuo firmado, o qual prevê expressamente que esses encargos seriam devidos em todos os meses, pelos índices acordados, embora o desembolso pudesse ocorrer posteriormente.

Aduz, portanto, que seria cabível o seu registro mensal, como despesa, pela aplicação do regime de competência, na forma dos arts. 177 e 187, § 1º, da Lei n.º 6.404/76, e dos arts. 247, § 2º, e 248 do RIR/199.

Além do que já foi abordado sobre este tema no tópico anteriormente analisado, a Administração Tributária editou o Parecer Normativo CST nº 58, de 1977, definindo aquele regime e esclarecendo que, pelo princípio de independência dos exercícios, a despesa paga ou incorrida em determinado exercício social deve nele ser considerada para efeitos de dedutibilidade. Sobre o tema, a impugnante traz à luz diversos trechos doutrinários e jurisprudenciais, para concluir ser correto o seu procedimento, que estaria em consonância com a legislação vigente, devendo ser reconhecido o direito à dedutibilidade da despesa nas bases imponíveis da CSLL.

A contribuinte contesta a aplicação do ADI SRF n.º 22/2003 ao caso vertente, sob a alegação de que, havendo o contrato e tendo sido realizada a causa da obrigação, os consectários legais são devidos. A medida que há o uso do recurso obtido, ficando o eventual abatimento subordinado ao implemento da condição contratada.

A causa jurídica da incidência dos juros e correção monetária é a existência do ato ou negócio jurídico necessário e suficiente à exigência deles, surgindo o prêmio apenas em momento posterior, na forma e condições previstas na lei. Dessa forma, os encargos financeiros são devidos por força do contrato ou em decorrência de lei.

Nas razões de fundo, acompanho o teor do ADI, ao preceituar que os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas no lucro real e na base de cálculo da CSLL, quando

implementada a condição. Assim, não seria cabível a dedutibilidade do mero provisionamento dessa despesa, que é incerta.

Conforme consta do Contrato de Mútuo e Aditivo (fls 62/72 — Cláusula Quarta), os incentivos foram concedidos mediante condições. Somente havendo o inadimplemento de determinadas cláusulas por parte da beneficiária, é que os encargos (juros e correção monetária) se tornariam exigíveis. Os encargos, então, também incidem sob condição suspensiva. Está-se diante de despesas condicionadas A ocorrência de evento futuro e incerto: o inadimplemento de obrigações por parte da beneficiária. Tais despesas não são pagas nem incorridas enquanto não implementada a condição, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração do resultado do período, bem como indisponível para o beneficiário do correspondente rendimento, por consistir em meras expectativas: de obrigação, para a interessada; e de direito, para o agente financeiro. Tal entendimento já foi exarado no PN CST nº 07, de 1976, que versa especificamente sobre a matéria. O referido Parecer está assim ementado:

“Custos, Despesas Operacionais e Encargos - Despesas cuja realização pende de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário”.

O entendimento do PN CST nº 07/76 está em sintonia com o que dispõem os arts. 116, II e 117, I do CTN e arts. 121, 125 e 127 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002. Tais dispositivos regulam os efeitos das cláusulas contratuais que subordinam a eficácia dos atos jurídicos a evento futuro e incerto: as denominadas condições suspensivas ou resolutivas. Diz o art. 125 do Código Civil que "subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa". No caso vertente, os encargos financeiros foram previstos nos contratos, mas sua incidência está subordinada a uma condição suspensiva, que é o descumprimento, por parte da contratada, das demais cláusulas contratuais.

O contribuinte poderia até constituir uma provisão, por conta de uma possível quebra de contrato, mas a despesa financeira assim provisionada não seria dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. O instituto da provisão tem aplicação limitada no âmbito da legislação fiscal; as despesas provisionadas, por serem despesas não incorridas, só são dedutíveis quando houver expressa disposição na legislação tributária.

Cabível, portanto, a glosa da dedução, conforme fundamentação legal trazida às fls. 05.

INFRAÇÃO 003 DO AUTO DE CSLL

Matéria não impugnada, portanto, definitivamente constituído o crédito tributário lançado de CSLL no valor de R\$ 14.532,30, conforme apontado na decisão recorrida:

CSLL com fato gerador em 31.12.2004:

A infração que deu origem A contribuição lançada no valor de R\$ 14.532,30 não foi especificamente contraditada pelo impugnante, constituindo-se, portanto, de matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do PAF.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 17 de novembro de 2009 da decisão da DRJ, a Interessada apresentou seu recurso voluntário, protocolado em 09 de dezembro de 2009, cujas alegações são as mesmas já enfrentadas pela decisão recorrida, de forma que ora se reproduz essas alegações, no caso, apenas aquelas referente à infração impugnada e mantida (Infração 002):

Em questão preliminar, reitera a ocorrência da decadência e, no mérito:

Em referido contrato é previsto EXPRESSAMENTE que os juros e correção monetária seriam devidos em todos os meses pelos índices previsto no citado contrato, embora o desembolso pudesse ocorrer posteriormente.

Destarte, pela aplicação do Regime de Competência, os juros e correção monetária foram reconhecidos como despesas mensais, embora o desembolso pudesse ter ocorrido posteriormente.

Lodo, não há como não aceitar que os juros eram devidos mensalmente, mesmo que eles fossem efetivamente pagos posteriormente.

Ademais, conforme demonstram os documentos de 14 a 48 juntados na Impugnação, posteriormente esses juros e correção monetária foram revertidos, ou seja, foram oferecidos à tributação, o que significa dizer que se não foram aceitas as despesas de juros e correção monetária, haverá clara bitributação.

Assim, além do artigo 177 da Lei 6.404/76 ditar que os princípios contábeis devem ser levados em consideração da escrituração das companhias, o § 1º do artigo 187 dessa Lei 6.404/76 estabelece que, na determinação do resultado do exercício serão computados: 1) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; 2) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Nesse mesmo sentido o Regulamento do Imposto de Renda determina em seu artigo 248 (versão 1999) que o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado **com a observância da lei comercial**. Por sua vez, o § 2º do artigo 247 do RIR/99 dispõe que os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionado ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

Destarte, a legislação fiscal determinava que fossem seguidos os critérios comerciais para fins de determinação do lucro real, e conseqüentemente, para a determinação da CSLL devida, sendo cabíveis os ajustes necessários para tanto, pelo que as pessoas jurídicas estão sujeitas ao reconhecimento das receitas e das despesas, segundo o regime de competência.

Nesse mesmo sentido, a própria Coordenação do Sistema de Tributação, por meio do Parecer Normativo nº 58/77, definiu que **o regime de competência é aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.** Este mesmo Parecer Normativo expõe que, por meio do princípio da independência dos exercícios, quer significar que a despesa paga ou incorrida em determinado exercício social nele deve ser considerada para efeitos de dedutibilidade. Da mesma forma, enquanto a renda (ou a receita) não estiver disponível ao beneficiário, jurídica ou economicamente, o montante correspondente não deve ser registrado para fins de determinação do lucro líquido do período base.

O então Conselho de Contribuintes, atual CARF já se manifestou nesse sentido de que mediante a observância do Regime de Competência significa dizer que as despesas verificadas num determinado exercício devem ser assim consideradas para fins de dedutibilidade. É o que se pode notar nos acórdãos nºs 103-19966 e 103-19702 da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. No mesmo sentido existem diversas decisões judiciais, como a proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região no AgR MS 155.556, Reg. 94.03.081811-5.

Ademais, conforme mencionado, os juros e correção monetária foram posteriormente revertidos, sendo que os tributos inerentes a este estorno foram devidamente recolhidos. Ilustra o procedimento a este respeito a o acórdão nº 108-07348 da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

Por outro lado, o artigo 374 do RIR/99 dispõe que os juros pagos ou **incorridos** pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional. É importante ressaltar o conceito de “despesa incorrida”, uma vez que está diretamente relacionada ao regime de competência que é adotado pela legislação comercial e fiscal para a apuração dos resultados das sociedades em geral. Despesa incorrida é uma despesa que é devida pela sociedade, muito embora o seu efetivo pagamento possa ocorrer em momento posterior.

A regra geral é a de que as despesas devem ser apuradas de acordo com o regime de competência. Se, e somente se houver previsão legal expressa, as despesas podem ser apropriadas segundo o regime de caixa, o que não é caso tratado nos autos.

Portanto, pelo regime de competência nota-se a exatidão do procedimento adotado pela Recorrente que considerou despesa dedutível os juros e correção monetária incorridos mensalmente, **pois AO CONTRÁRIO DO QUE ENTENDEU A DRJ não se trataria de uma provisão mas sim de um “contas a pagar”**, os quais, aliás, foram posteriormente revertidos e oferecidos à tributação, imediatamente após o adimplemento da condição contratual (*pagamento dos 25% dos 75%*).

Assim sendo, não há que se punir a Recorrente em virtude de despesas reconhecidas com base no Regime de Competência, mesmo porque os juros e correção monetária foram posteriormente revertidos e oferecidos à tributação.

Ademais, apelando a quem tem poderes para afastá-lo, requer esta Recorrente que esse Egrégio CARF reconheça como ilegal, para o presente caso, o Ato Declaratório Interpretativo nº 22 editado pela Secretaria da Receita Federal.

Isto porque havendo contrato (de mútuo) e tendo sido realizada a causa da obrigação, os consectários legais são devidos à medida que há o uso do recurso obtido. O eventual abatimento (o acréscimo patrimonial) é que depende da condição contratada. Assim, a causa jurídica da incidência dos juros e correção monetária é a existência do ato ou negócio jurídico necessário e suficiente à exigência deles.

Nesse sentido, nascida a obrigação, o prêmio só surge posteriormente, na forma e nas condições da lei específica. Em ambos os casos, o implemente da condição produz efeitos jurídicos próprios e independentes das relações jurídicas de crédito anteriormente firmadas, ou seja, aqueles efeitos não se confundem com o ato que deu origem aos encargos e ao imposto devido. De fato, os encargos financeiros (juros e correção monetária) e os impostos são devidos por força de contrato ou em virtude de lei.

Conseqüentemente, ocorrido o fato gerador (do tributo ou da obrigação contratual), a norma que regula a relação jurídica decorrente tem como núcleo um dever ao passo que o direito ao abatimento é norma de direito premial que incide se houver adesão a um esquema normativo anterior que conceda uma vantagem se ocorrido um determinado fato.

Portanto, seja para fins de IRPJ e/ou CSLL, o ADI nº 22 é ilegal porque cria restrição temporal à dedutibilidade da despesa.

Por mais este motivo, seja para o período de 1999 seja com referência ao período de 2004, o auto de infração da CSLL sobre os valores dos juros e correção monetária é indevido, devendo, desta forma, ser afastado por esse Egrégio CARF. É o que se requer.

Em **item VI** de seu recurso voluntário, faz considerações acerca de *Possibilidade da Dedutibilidade dos Tributos com Exigibilidade Suspensa na Base de Cálculo da CSLL*, entretanto, não consta do Auto de CSLL infração desta natureza.

Em item VII – Da Improcedência da Multa e item VIII – Da Inaplicabilidade da Taxa SELIC, e, por fim, no item IX – Da Impossibilidade de Cobrança da CSLL com Fato Gerador em 31.12.2004, entende que teria impugnado toda a CSLL lançada.

É o relatório do essencial.

Fl. 21 do Acórdão n.º 1401-004.989 - 1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10380.012214/2005-78

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchido os requisitos de admissibilidade do recurso apresentado, dele se conhece.

Conforme relatoriado, das infrações apontadas no Auto de Infração de CSLL, apenas a Infração 002 compõe o litígio do presente processo, uma vez que a **infração 001** foi afastada de tributação pela DRJ e a **infração 003** não foi objeto de impugnação.

Da decadência

A Recorrente apegar-se ao voto vencido do Relator na decisão recorrida, que foi justamente vencido em defender a ocorrência da decadência.

Tal questão já foi debatida e adequadamente fundamentada no voto vencedor da decisão recorrida, que adoto como razão de decidir e ora reproduzo o pertinente voto:

Questão preliminar

Da decadência:

Cabe ressaltar, de plano, que o prazo de decadência das contribuições sociais, inclusive da CSLL atrelava-se ao disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, ou seja, de 10 (dez) anos.

Todavia, com a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante nº 8 firmou-se o entendimento de que os tributos e/ou contribuições federais tem seus prazos decadência estipulados de acordo com os art. 150, § 4º do art. 173,1 do CTN.

Os itens 28 e 29 do parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, a seguir transcritos, esclarecem a questão:

“28. As contribuições previdenciárias de que dispõe a Lei nº 8.212, de 1991, são espécies do gênero tributo. Isto é, segue o critério de classificação dos tributos [que] está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência m. E é tributo vinculado, no sentido clássico da expressão, isto é, é relevante para sua compreensão a exata percepção e dimensão do destino dos valores cobrados. Contribuições previdenciárias são lançadas por homologação, (...) que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévia exame da autoridade administrativa.”

29. É com base em excerto doutrinário de grande densidade que são fixadas as premissas das reflexões vindouras. Para Leandro Paulsen, em monografia sobre as contribuições de custeio para a seguridade social:

“A decadência refere-se sempre ao lançamento de ofício, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo normalmente está sujeito. Efetivamente, o lançamento de ofício tem importante papel supletivo quando o

contribuinte, obrigado apuração do fato gerador e pagamento do tributo sujeito a lançamento por homologação, não o faz ou paga valor inferior ao devido.

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses quanto à contagem do prazo decadencial do Fisco para a constituição de crédito tributário: 1) quando o contribuinte efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício de eventual diferença a maior, ainda devida, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, forte no art. 150, § 4º, do CTN; 2) quando o contribuinte não efetua o pagamento no vencimento, o prazo para lançamento de ofício de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, o que decorre da aplicação, ao caso, do art. 173,1, do CTN."

O contribuinte, em sua defesa, alega que, na data de ciência do lançamento, que se deu em 22/12/2005, já havia decaído o direito de o fisco constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1999, pelo transcurso do prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN (homologação tácita).

Sobre o assunto convém esclarecer não restar dúvidas de que, no ano-calendário de 1999, a legislação tributária vigente, relativa à CSLL, atribuía ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, enquadrando-se na modalidade de lançamento prevista no art. 150 do CTN - Lançamento por Homologação.

Nessa modalidade de lançamento, tendo o sujeito passivo efetuado o recolhimento do tributo, cabe à Fazenda Pública homologá-lo expressamente ou lançá-lo de ofício, caso o montante pago não extinga totalmente a dívida. Transcorrido o prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador, sem que o fisco tenha se pronunciado, ocorre o lançamento por homologação tácita, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (§ 4º do art. 150 do CTN).

*Com efeito, nos termos do art. 150 do CTN, citado pelo impugnante, a modalidade de lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento do tributo devido** sem prévio exame da autoridade administrativa; nesse caso, a atuação que a autoridade administrava tem é posterior, ocorrendo a homologação quando ela, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, de efetuar o recolhimento sem seu prévio exame, expressamente a homologa, ou, se não houver a manifestação expressa do fisco, dentro do prazo estabelecido pela norma, homologada também estará essa **atividade**, de forma tácita.*

*Portanto, **se houver pagamento**, estará, na forma do § 1º do art. 150 do CTN, extinto o crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento; assim, na forma do § 4º desse dispositivo legal, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento é de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do respectivo fato gerador, podendo, no caso de **recolhimento** relativo a cada fato gerador, ocorrer a homologação expressa, se houver a manifestação expressa do fisco, ou, na falta desta, no prazo mencionado, dar-se-á a homologação tácita. Num caso e no outro, extinto estará o crédito.*

*Entretanto, na hipótese de **não haver pagamento** antecipado do imposto devido, não há como se falar em **homologação** nem em aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que a homologação nada mais é do que a declaração de extinção do débito, em face do **pagamento** antecipado. Nesses casos, impõe-se a aplicação da regra do art. 173, I, do mesmo Código, iniciando a contagem do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*É o que se afigura nos autos, visto tratar-se de lançamento de CSLL advinda de parcelas não adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, não havendo assim apuração de imposto devido e, por conseguinte, nesses períodos de apuração, nada se recolheu nem se operou que ensejasse a homologação expressa ou tácita da administração, já que inexistente **atividade de recolhimento** do contribuinte passível de ser homologada. Sem pagamento do imposto por parte do sujeito passivo, não há fato homologável.*

*Não havendo, pois, recolhimento que extinguisse o crédito tributário, tal como previsto no art. 150, § 1º, do CTN, e tendo a autoridade administrativa constituído o crédito tributário nos moldes do art. 142 do CTN, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinando a matéria tributável e calculando o montante do tributo devido, configurando lançamento de ofício, deve a contagem do prazo de decadência se processar de conformidade com a regra geral estabelecida pelo artigo 173, I, do CTN, devendo ser contado do "**primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**".*

*Tendo em vista que a exigência em análise refere-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999, a contagem do prazo decadencial iniciou-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, ou seja, em **01/01/2001**, expirando em **31/12/2005**. Assim, não há, pois, que se falar em decadência, em relação ao ano-calendário de 1999, uma vez que o interessado foi cientificado do lançamento em **22/12/2005** (fl. 391).*

O grifo é deste Relator.

De se rejeitar a preliminar de decadência.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Voto Vencedor

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Redator designado.

Conforme bem relatoriado, das infrações apontadas no Auto de Infração de CSLL, apenas a Infração 002 compõe o litígio do presente processo, uma vez que a **infração 001** foi afastada de tributação pela DRJ e a **infração 003** não foi objeto de impugnação.

Por sua vez, a Recorrente apega-se ao voto vencido do Relator na decisão recorrida, que foi justamente vencido em defender a ocorrência da decadência.

O Relator adotou a decisão da DRJ como razão de decidir e, em resumo concluiu que:

É o que se afigura nos autos, visto tratar-se de lançamento de CSLL advinda de parcelas não adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, não havendo assim apuração de imposto devido e, por conseguinte, nesses períodos de apuração, nada se recolheu nem se operou que ensejasse a homologação expressa ou tácita da administração, já que inexistia **atividade de recolhimento** do contribuinte passível de ser homologada. Sem pagamento do imposto por parte do sujeito passivo, não há fato homologável.

Não havendo, pois, recolhimento que extinguisse o crédito tributário, tal como previsto no art. 150, § 1º, do CTN, e tendo a autoridade administrativa constituído o crédito tributário nos moldes do art. 142 do CTN, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinando a matéria tributável e calculando o montante do tributo devido, configurando lançamento de ofício, deve a contagem do prazo de decadência se processar de conformidade com a regra geral estabelecida pelo artigo 173, I, do CTN, devendo ser contado do **"primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"**.

Tendo em vista que a exigência em análise refere-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999, a contagem do prazo decadencial iniciou-se no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser efetuado, ou seja, em **01/01/2001**, expirando em **31/12/2005**. Assim, não há, pois, que se falar em decadência, em relação ao ano-calendário de 1999, uma vez que o interessado foi cientificado do lançamento em **22/12/2005** (fl. 391).

Com a devida vênia discordo da posição defendida pela DRJ e pelo Ilustre colega relator, razão pela qual dela divirjo.

O contribuinte submeteu-se, no ano de 1999, à tributação com base no lucro real (ou base de cálculo da CSLL), com recolhimentos de estimativas mensais sobre a receita bruta ou apuradas em balancetes, conforme se vê da Declaração de Ajuste Anual (fl. 312). Por não serem definitivas, as estimativas de CSLL, não são consideradas pagamento, nos termos pretendidos pelo § 4.º do art. 150 do CTN, pois que mera antecipação estimada da contribuição anual. Apenas com o encerramento da apuração anual é que tais antecipações passam a ter a natureza de pagamento de tributo e pagamento capaz de fixar o termo de início na data da ocorrência do fato gerador.

Por sua vez, no fechamento de sua apuração não houve recolhimento da contribuição anual, justificado no fato de o contribuinte haver apurado base de cálculo negativa da CSLL (fl. 336-v).

Ocorre que a ausência de pagamento anual no ajuste e fechamento da apuração anual não é fato hábil a atrair a aplicação do art. 173 do CTN vez que o que é submetido à homologação da autoridade fiscal é a apuração realizada pelo contribuinte.

Pensar de forma diferente seria restringir a aplicação do § 4.º do art. 150 do CTN apenas às hipóteses em que o contribuinte ao final do período de apuração tenha tributo a pagar, gerando tratamento desigual ao contribuinte que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso dos autos, após a entrega da Declaração de Ajuste Anual, relativa ao exercício de 2000, ano-calendário 1999, a autoridade fiscal já teria condições de conhecer as irregularidades cometidas na apuração da contribuição anual e, assim, proceder ao lançamento de ofício. Essa é a lógica e inteligência da existência de termos de início de contagem do prazo decadencial diferenciados.

O CTN prevê duas regras gerais para contagem do prazo decadencial: o prazo de 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador (artigo 150, §4º), aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte declara e recolhe o valor que entender devido; e o prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I), aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício.

E nesse sentido é que após o julgamento de reiterados recursos sobre a questão, inclusive na sistemática do recurso repetitivo, em dezembro de 2015, o STJ fez publicar a súmula 555 com o intuito de pacificar o entendimento, com o seguinte enunciado:

"Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Veja que o enunciado da súmula pautou-se na premissa de o débito ter sido declarado ou não pelo contribuinte para fins de aplicação do artigo 173 do CTN, nas hipóteses de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Ou seja, se o débito não foi declarado pelo contribuinte (e portanto, não foi pago), aplica-se o prazo decadencial do artigo 173 e, por outro lado, se o débito foi declarado, aplica-se a regra do artigo 150, ambos do CTN. Percebam que a redação da súmula não trata da questão do **princípio de pagamento (ou pagamento antecipado)**, justamente o principal ponto analisado nos acórdão do STJ para fins de aplicação do artigo 150 ou 173 do CTN.

Isso apenas reforça o entendimento no sentido de que o que se deve ser considerado para fins de distinção da aplicação do termo de início de contagem é a existência da declaração anual de ajuste pois é a partir dela que o Fisco tem a possibilidade de fiscalizar o contribuinte.

Outrossim, como já relatado, durante todo o exercício o contribuinte adotou a sistemática de antecipações por estimativas, tais antecipações quando do fechamento da apuração e entrega da declaração passam a ter a natureza de pagamento parcial dos tributos devidos, o que igualmente atrai a aplicação do art. 150 do CTN. O fato de quando do ajuste o contribuinte não ter parcela anual a recolher vez que possuía o que entendia ser base de cálculo negativa não afasta a aplicação do referido dispositivo.

Assim, o termo inicial, para efeito de contagem do prazo decadencial, é a data da entrega da declaração de IRPJ referente ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999, ou seja,

28.06.2000 (fl. 594). Por sua vez, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31.12.1999, extinguiu-se, pois, em 28.06.2005. Como o auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 22.12.2005, razão pela qual decaído o direito do Fisco.

Desta forma, diante do exposto, oriento meu voto no sentido de acolher a preliminar de decadência relativa à Infração 02 e, por consequência, dou provimento ao recurso voluntário para julgar insubsistente o lançamento neste ponto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva