



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.002598/2003-21
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.675 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de agosto de 2021
Recorrente CLUBE DE MULTIFIDELIZAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial.

CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação, em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo, de que não apurou base tributável no período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.675 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10480.002598/2003-21

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por CLUBE DE MULTIFIDELIZAÇÃO LTDA, devidamente representada, contra o Acórdão no 1802-00.664, de 01/09/2010, proferido pela 2ª Turma Especial da 2ª Câmara (fls. 650/665), mediante o qual, por unanimidade de votos, o colegiado deu provimento parcial ao recurso.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

REVISÃO INTERNA DE DECLARAÇÃO. INTIMAÇÃO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

No procedimento de revisão interna de declaração, inexistente termo de início de fiscalização, mas tão-somente intimação fiscal para prestar esclarecimentos e fornecer documentos, pois não se trata de fiscalização externa. O contribuinte perde a espontaneidade fiscal na data de ciência dessa intimação fiscal.

PERÍODO DE GRAÇA. PAGAMENTO ESPONTÂNEO DURANTE O PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO.

Em face de nova redação dada ao art. 19 da Lei nº 3.470/58 pelo art. 71 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, o benefício do recolhimento espontâneo (vinte dias) de que trata o art. 47 da Lei nº 9.430/96 só alcança os tributos declarados em DCTF.

COMPENSAÇÃO INTEGRAL DO LUCRO REAL COM PREJUÍZO FISCAL. INOBSERVÂNCIA DA TRAVA DE 30%. INOCORRÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Inexistindo pagamento do imposto para o período de apuração objeto do lançamento fiscal, o termo inicial do prazo decadencial é o estatuído no art. 173, I, do CTN.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. LIMITE.

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa. (Súmula CARF nº 03).

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente (Súmula CARF nº 36).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 02). A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 04).

Cientificada em 21/03/2011 (fl. 760), a contribuinte apresentou recurso especial, em 05/04/2011 (fl. 768/798), portanto, tempestivamente, alegando divergência de entendimentos quanto à decadência do direito de o fisco lançar tributo sujeito a lançamento por homologação. Para demonstrar que existem decisões divergentes sobre aplicação da lei, a recorrente elegeu os

Acórdãos n.º 9101-00.609, de 05/07/2010, e n.º 9101-00.343, de 25/08/2009, ambos da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, dos quais anexou cópias do inteiro teor (fls. 790/798).

O recurso especial teve sua admissibilidade realizada por meio do despacho do presidente da 2ª Câmara (fls. 805/809), nos seguintes termos:

[...]

Para o entendimento divergente, a contribuinte empregou as ementas dos acórdãos paradigmas e trechos dos respectivos votos. O entendimento adotado nesses acórdãos foi condensado em suas ementas, as quais não explicitam se houve pagamento antecipado:

Acórdão no 9101-00.609:

IRPJ. DECADÊNCIA. Para os casos dos tributos sujeitos à forma de apuração por homologação, aplica-se a regra decadencial prevista no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Acórdão no 9101-00.343:

DECADÊNCIA. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do disposto no art. 150, § 4º do CTN. Precedentes da CSRF.

[...]

Confrontando o trecho do voto do relator do recorrido, com os trechos reproduzidos dos votos dos Acórdãos paradigmas, constata-se que versam sobre a regra a ser adotada para a decadência no caso de tributos sujeitos a apuração por homologação, sendo que no recorrido, adotou-se o art. 173, I, do CTN, sob a justificativa de que não houve pagamento antecipado, e os paradigmas a do art. 150, § 4º, do CTN, mas com diferentes motivações. No voto do Acórdão no 9101-00.609, é feita a ressalva de que o entendimento poderia ser diferente caso inexistisse qualquer apuração a ser homologada, como foi o caso do acórdão recorrido. Já no voto do Acórdão no 9101-00.343, fica evidente que foi adotado o entendimento de que no lançamento por homologação aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, mesmo no caso de ausência de pagamento antecipado de tributo. Esse segundo paradigma basta para demonstrar a divergência.

Desse modo, concluo que cabe admitir o recurso especial, devendo ser dado SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

[...]

De acordo.

Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, e comprovada a divergência jurisprudencial, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial (arts. 65, 67 e 68 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, RICARF).

[...]

Como razões de mérito, a recorrente defende que deve prevalecer a interpretação conferida pelos acórdãos paradigmas, *verbis*:

[...]

E, de fato, deve prevalecer a interpretação conferida pelos acórdãos paradigma. Não é a existência, ou não, do pagamento antecipado quem define a natureza desse tipo de tributo, mas existência de atribuição legal ao sujeito passivo do dever de realizar o "auto-lançamento". Só isso. Mesmo porque, pode o sujeito passivo apurar que não há nada a recolher (prejuízo fiscal, saldo negativo etc.) e, mesmo assim, o tributo continua sujeito a lançamento por homologação.

Aliás, a interpretação apresentada no acórdão paradigma vai ao encontro do que defende o Prof. Alberto Xavier: "Entendemos, pois, que não deve ser a situação fática concreta (existência ou não de pagamento, total ou parcial, ou cumprimento ou não de obrigação

declarativa) que determina a aplicabilidade do § 4º do art. 150, mas sim e tão somente o regime jurídico do tributo em causa." (*in* "Do Lançamento no Direito Tributário", 2005, p. 100).

Por isso é que deve prevalecer a interpretação conferida pelos acórdãos paradigma: ao caso em questão, sendo o IRPJ tributo sujeito a lançamento por homologação, e sendo este o tributo em cobrança, deve-se aplicar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, independente de ter havido o pagamento antecipado.

[...]

Cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustenta que deve ser aplicado ao presente caso o entendimento do STJ aplicado no julgamento do RESP. n.º 973.733/SC, na forma do art. 543-C do CPC, segundo o qual o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário quando não houver pagamento parcial, deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, tal como previsto no art. 173, I, do CTN, mantendo-se o lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais.

A divergência jurisprudencial restou devidamente demonstrada e caracterizada, cabendo conhecer do recurso nos termos do despacho que o admitiu.

A recorrente alega que o colegiado recorrido deixou de reconhecer a decadência relativa ao ano-calendário 1997 sob o fundamento da inexistência de pagamento no período e que tal interpretação destoa dos acórdãos paradigmas que entendem ser irrelevante tal fato quando, ausente a presença de dolo, fraude ou simulação, devendo ser aplicado o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Conforme aponta a PFN em suas contrarrazões, a questão do prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício dos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação foi definida pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no REsp. 973.733/SC, julgado no rito de recursos repetitivos estabelecidos no art. 543-C do antigo CPC, conforme ementa, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREs p 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e

Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF estabelece a obrigatoriedade de observância do entendimento do STJ, exarado no rito dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do antigo CPC.

No presente caso, o lançamento foi realizado com aplicação da multa de ofício de 75%, ausente, portanto, a acusação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte. A contribuinte não efetuou o recolhimento do IRPJ no período de apuração.

O lançamento foi cientificado à recorrente em 20 de março de 2003 (AR, fl. 110).

Desta feita, o lançamento do imposto devido poderia ter sido realizado a partir do exercício de 1.998. Como nenhum pagamento foi efetuado pelo contribuinte, o prazo decadencial a ser observado é o do art. 173, inc. I do CTN, iniciando sua contagem a partir de 1º de janeiro de 1999. Logo, o lançamento foi realizado dentro do prazo decadencial pelo Fisco.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

O I. Relator restou vencido em sua proposta de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado entendeu que o recurso especial deveria ser provido.

A Contribuinte discordou do entendimento do Colegiado *a quo* que lhe negou a aplicação da regra decadencial expressa no art. 150, §4º do CTN em razão da inexistência de pagamento no período autuado. Como se demonstrará adiante, embora não possa prevalecer a tese por ela defendida, no sentido de que a referida regra seria aplicável a todos os tributos

sujeitos à sistemática de lançamento por homologação, desde que ausente dolo, fraude ou simulação, tem-se que, no caso concreto, além de ausentes estas exceções à regra, há conduta suficiente para atrair sua aplicação.

No âmbito do CARF, a matéria tem seu julgamento afetado pelas disposições do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e

Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também *a declaração prévia do débito*.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal*.

Acrescente-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça também aprovou a Súmula nº 555 segundo a qual: *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*. Todavia, os precedentes para a consolidação deste entendimento, para além do que já consignado acerca do REsp nº 973.733/SC antes referido, têm em conta as seguintes circunstâncias fáticas:

- AgRg nos EREsp 1199262 / MG: afirma aplicável a regra do art. 150, §4º do CTN se o crédito tributário exigido decorre de pagamento a menor de tributo reduzido por creditamento indevido em sistemática não-cumulativa;
- AgRg no Ag 1241890 / RS: confirmou a decadência de crédito tributário relativo a Imposto sobre Serviços – ISS lançado depois de expirado o prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no Ag 1394456 / SC e AgRg no Ag 1407622 / PR: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;

- AgRg no AREsp 20880 / PE: validou aplicação da regra do art. 173, I do CTN a tributo estadual sob a premissa de que não havia pagamento ou declaração, como informado na Inscrição em Dívida Ativa;
- AgRg no AREsp 102378 / PR: infirmada a notificação anterior do lançamento, confirmou-se a decadência de Contribuição ao SENAI constituída depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 246013 / SE: rejeitou a alegação de que a exigência de diferencial de alíquota de ICMS estaria associada a pagamento parcial e manteve a regra decadencial do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 252942 / PE: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de IRPF decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto sem explicitar se houve alegação de pagamento antecipado ou declaração do débito;
- AgRg no AREsp 260213 / PE e AgRg no REsp 1074191 / MG: validaram a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de ICMS sem prova de pagamento ou declaração do débito;
- AgRg no REsp 1218460 / SC: manteve a aplicação da regra do art. 173, I do CTN para lançamento de contribuição devida à Fazenda Nacional diante da *inexistência de qualquer pagamento antecipado do tributo por parte da ora recorrente (Sujeito Passivo), a qual permaneceu totalmente inerte à obrigação conforme provas de extrato analítico de débitos*;
- AgRg no REsp 1235573 / RS: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN porque *a parte deixou de efetuar o pagamento da contribuição devida sobre o 'prêmio por tempo de serviço', em sua totalidade, não havendo que se falar em pagamento parcial ou recolhimento a menor da contribuição sobre a folha de salários*;
- AgREsp 1277854 PR: afasta a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN se *inexistiu pagamento de tributos pela empresa, mas apenas apresentação de DCTF contendo informações sobre supostos créditos tributários a serem compensados*;
- REsp 985301 / SC e REsp 1015907 / RS: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência de Contribuição Previdenciária depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- REsp 1090021 / PE: afasta pretensão de aplicação da regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e declara decaída exigência de Contribuição Previdenciária formalizada depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- REsp 1154592 / PR: confirma aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN a lançamento de IRPJ, IRRF e CSLL por inexistência de pagamento, mas com relato de aplicação de multa qualificada e agravada;
- REsp 1344130 / AL: confirma aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN a lançamento de IRPJ porque *o simples fato de a apuração e o*

pagamento do crédito terem ocorrido após o vencimento do prazo previsto na legislação tributária não desloca o termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I, do CTN) e também porque não consignada a existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte que efetuou o pagamento após o vencimento.

Confirma-se, portanto, que a quase totalidade dos precedentes sequer tangenciou a repercussão das obrigações acessórias impostas aos sujeitos passivos. Quanto à decisão no AgRg no REsp nº 1.277.854/PR, ela aparenta contrariar a decisão em sede de repetitivos proferida no REsp nº 973.733/SC que cogita da aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN na hipótese de informação do débito em DCTF, muito embora apontamentos ao longo do voto da primeira, acerca da informação do débito em declaração, indiquem corresponder à formalização da compensação, mas não em Declaração de Compensação – DCOMP, vez que referente a débitos de IRRF devidos em abril e maio de 1998, enquanto referida declaração somente foi instituída com a Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002. Nota-se, ainda, que se a decisão no AgRg no REsp nº 1.277.854/PR negasse a aplicação do art. 150, §4º do CTN na hipótese de declaração parcial do débito em DCTF, ela poderia estar em contradição com a própria súmula aprovada, segundo a qual, recorde-se, *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.*

De todo o exposto conclui-se que não há, naquele julgado ou nos demais que instruem a Súmula nº 555 do STJ, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição. Referido dispositivo, por sua vez, assim estabelece:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Indispensável, portanto, o exercício da atividade que a lei atribui ao sujeito passivo, a qual não se limita ao pagamento, que deve estar associado à apuração do crédito tributário devido, assim estampada em sua escrituração comercial e fiscal.

No presente caso, especificamente no ano-calendário 1997, sobre o qual recai o litígio, a Contribuinte optou pela apuração anual do lucro real, apresentando DIPJ com lucro real

anulado pela compensação integração de prejuízos fiscais anteriores (e-fl. 73), e a autoridade fiscal observou esta opção, promovendo apenas exigência suplementar em razão da glosa do excedente de compensação, acima do limite legal de 30%.

Em tal contexto, importa ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a Contribuinte, ao optarem pela apuração do lucro real anual em 1997. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar as estimativas mensalmente a partir da receita bruta e acréscimos, ou mediante levantamento de balancetes de suspensão ou redução, apurar o resultado anual em seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o lucro real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a base de cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

No cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do período de apuração já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL. Em tais circunstâncias, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual *a lei não prevê o pagamento antecipado da exação*, nem mesmo naquela onde, *a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre*. E isto porque há uma situação intermediária na qual a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja feito se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar.

E, para esta hipótese intermediária, não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável.

Esta, inclusive, é uma das interpretações cogitadas pela Equipe de Trabalho constituída por Daniel Monteiro Peixoto, Edeli Pereira Bessa, Gleiber Menoni Martins, Maria Inês Dearth Batista, Maria Lúcia Aguilera, Vanessa Rahal Canado e Eurico Marcos Diniz de Santi, sob a coordenação deste último, e que consta do livro *Decadência no Imposto sobre a Renda – Investigação e Análise I*, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2006, p. 50:

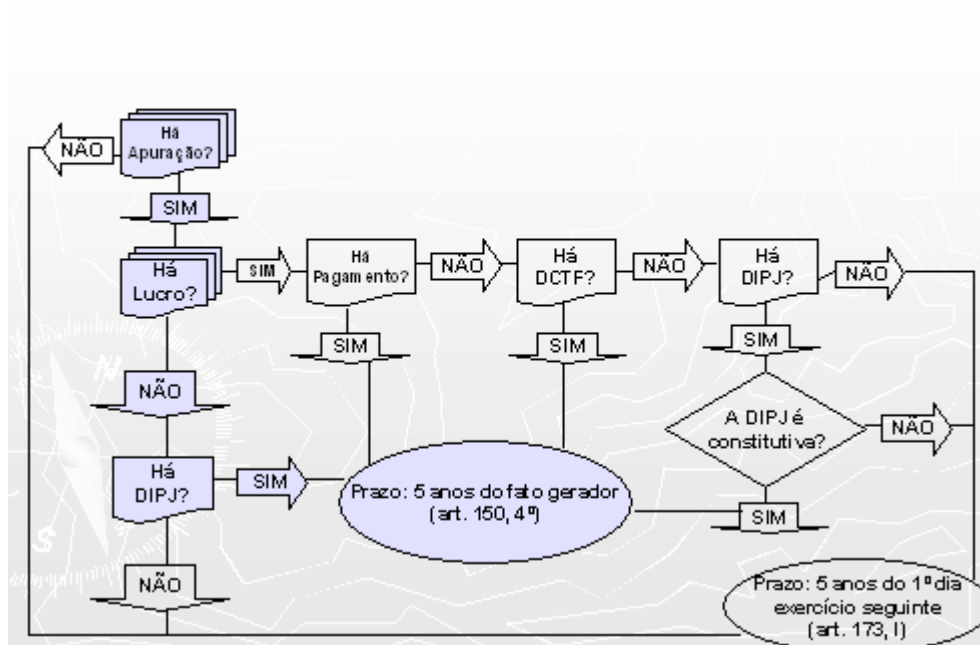
Corrente 1: A contagem do **prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário** é a do art. 150, §4º do CTN, porque: 1º) trata-se de lançamento por homologação – aquele no qual a Lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa (tributos que prescindem de lançamento = ato privativo da autoridade administrativa); 2º) o sujeito passivo adotou a conduta prescrita em Lei de informar o resultado da apuração do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, apenas não tendo efetuado qualquer declaração (DCTF) ou pagamento, relativos ao imposto devido, por falta de apuração de base tributável no período; 3º) a regularidade da conduta adotada (ausência de declaração e pagamento) encontra-se confirmada pela entrega da DIPJ, instrumento previsto na legislação para a demonstração da base de cálculo apurada;

Nesse contexto, o dever de antecipar o pagamento, requisito previsto em Lei para a aplicação da norma decadencial do art. 150, §4º do CTN, somente se justifica quando apurado imposto devido.

Após a edição do livro que orienta o julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, o I. Professor Eurico Marcos Diniz de Santi dirigiu os estudos sobre particularidades do tema “Decadência” que não estavam tratadas em sua tese.

Em um dos resultados destes trabalhos pode ser visualizado na parte “B” do livro publicado em 2006, da qual constam os fluxogramas com as *possíveis soluções para as diversas possibilidades de ocorrência da decadência no percurso da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica*, e por consequência também da CSLL, sujeita a regras semelhantes de apuração e recolhimento. A “Situação 6”, ali constante à p. 148, destaca hipótese na qual se enquadra o caso em análise nestes autos:

SITUAÇÃO 6



Como dito, demonstrada está a apuração de base tributável igual a zero no ano-calendário 1997, e a autoridade lançadora nada menciona nos autos acerca da imprestabilidade da apuração assim informada em DIPJ. O lançamento restringe-se à adição dos valores omitidos, de modo que a apuração correspondente do IRPJ, justificando a ausência deste recolhimento, foi regularmente informada ao Fisco em cumprimento a obrigação acessória que a legislação impõe aos contribuintes nestas condições.

Logo, encerrado o período de apuração em 31/12/1997, tinha o Fisco a possibilidade de constituir o crédito tributário não recolhido até 31/12/2002, devendo ser declarada a decadência do crédito tributário relativos ao IRPJ apurado no ano-calendário 1997, cuja constituição somente foi cientificada à contribuinte em 27/01/2003.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Fl. 14 do Acórdão n.º 9101-005.675 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10480.002598/2003-21