



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

**Processo nº** 10650.001591/2005-54  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-001.758 – 1ª Turma  
**Sessão de** 15 de outubro de 2013  
**Matéria** CSLL - DECADÊNCIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** REAL EXPRESSO LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**Exercício: 2001**

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

Havendo pagamento antecipado o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados do fato gerador que, no caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ocorre no último dia do trimestre, nos casos de levantamentos trimestrais, ou em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, nos casos de levantamentos anuais. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado 1 - Por maioria dos votos, recurso da Fazenda conhecido. Vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima, Karem Jureidini Dias e Susy Gomes Hoffmann. 2 - Por unanimidade dos votos, recurso da Fazenda negado provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros João Carlos de Lima Júnior, Karem Jureidini Dias e Susy Gomes Hoffmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Valmir Sandri, sendo substituído pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

*(Assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Paulo Roberto Cortez – Redator Ad Hoc - Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro De Queiroz, Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado) e Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Valmir Sandri.

## **Relatório**

Cientificada da decisão de Segunda Instância, em 29/06/2007 (fls. 686), a Fazenda Nacional, por seu procurador, legalmente habilitado, junto a Turma Julgadora, apresenta, tempestivamente, em 03/07/2007, seu Recurso Especial (fls. 689/703), para a 1ª Turma de Julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma da decisão proferida pela então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 101-95.906, de 07/12/2006 (fls. 671/684) cuja decisão, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar de decadência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido até 30/09/2000 suscitada através do recurso voluntário interposto, em 14/06/2006, pelo contribuinte Real Expresso Ltda. (fls. 633/651).

O pleito da Fazenda Nacional busca amparo no art. 7º, inciso II, da Portaria MF nº 147, de 2007, atualmente regido pelos arts. 64, II e 67, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI-CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010.

Consta dos autos, que contra o contribuinte, Real Expresso Ltda., foi lavrado, em 30/11/2005, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberaba – MG, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro líquido (fls. 04/35), com ciência, em 06/12/2005 (fls. 549) exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 19.644.671,58, a título de Imposto de Renda pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal agravada de 112,5% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do tributo referente aos exercícios de 2001 a 2003, correspondente aos anos-calendário de 2000 a 2002, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão interna, onde a autoridade fiscal lançadora procedeu o arbitramento do lucro tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação ' do Lucro Real, e também pela não apresentação dos livros auxiliares que discriminariam os lançamentos das receitas de vendas de bilhetes de passagem rodoviários/aluguel/fretamento de ônibus. Infração capitulada no art. 530, incisos II, do RIR/99.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem, através do Relatório de Verificação Fiscal (fls. 36/47), lavrado em 30/11/2005, as irregularidades apuradas.

Impugnado, tempestivamente, o lançamento, em 04/01/2006 (fls. 570/588), instruído pelos documentos de fls. 589/612 e após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MG, em 26/04/2006, decide julgar procedente, em parte, o lançamento, mantendo parcialmente o crédito tributário lançado (fls. 614/624), lastreado, em síntese, nos seguintes argumentos básicos:

- que a escrituração resumida do Diário deve ser subsidiada por livros auxiliares que individualizem cada operação, cabendo, na falta desses, o arbitramento de lucros;

- que como não existe arbitramento condicional, o lançamento não é modificável pela posterior apresentação da escrituração, cuja recusa ou inexistência foi a causa do arbitramento;

- que nos tributos que se submetem ao lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se dá em 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, que sendo de natureza complexiva, ocorre no último dia do período de apuração. CSLL. Por força de disposição legal específica, é de 10 (dez) anos o prazo de decadência das contribuições para a seguridade social, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído;

- que a partir de 31/10/2003 é incabível o lançamento de ofício de débitos confessados em instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário;

- que a exasperação da penalidade só é cabível quando, mediante intimação formal para prestar esclarecimentos, restar comprovado que ocorreu recusa e/ou resistência por parte do contribuinte em atender a requisição;

- que a solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao litígio decorrente, quanto à mesma matéria fática.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 19/05/2006, conforme Termo constante às fls. 625/628, e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, tempestivamente, em 14/06/2006, o seu Recurso Voluntário (fls. 633/651), instruído pelos documentos de fls. 652/669, o qual, ao ser apreciado pela então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 101-95.906, de 07/12/2006 (fls. 671/684), proferiu, por unanimidade de votos, a decisão de negar provimento ao Recurso de Ofício e quanto ao Recurso Voluntário de acolher a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito da CSLL relativos aos fatos geradores até 30/09/2000, conforme se verifica de sua ementa e decisão:

*IRPJ e CSLL: ARBITRAMENTO DO LUCRO. Impõe-se o arbitramento do lucro quando a escrituração do contribuinte revele vícios que a tornem imprestável para apurar o lucro real.*

*DECADÊNCIA. CSLL- De acordo com a jurisprudência dominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência da CSLL se rege pelas normas do CTN.*

*DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA- Correta a decisão de primeira instância que determina a dedução, do valor a ser lançado, do montante declarado em DCTF.*

*AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. Não subsiste a exasperação da penalidade se não restar comprovado o desatendimento do contribuinte a intimação formal para prestar esclarecimentos.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos de ofício e voluntário, interpostos pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora — MG e por Real Expresso Limitada.*

*ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, acolher a preliminar de decadência da CSLL em relação aos fatos geradores ocorridos até 30.09.2000 e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.*

Cientificada, formalmente, da decisão de Segunda Instância, em 29/06/2007, conforme Termo constante às fls. 686, a Fazenda Nacional interpôs, de forma tempestiva (03/07/2007), o seu Recurso Especial de fls. 689/703, com amparo no art. 7º, inciso II, da Portaria MF nº 147, de 2007, atualmente regido pelos arts. 64, II, 67 e 68, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI-CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que ao afastar a aplicação, ao presente caso, das disposições constantes no art. 45 da Lei 8.212/91, a e. Câmara *a quo* aduziu uma suposta incompatibilidade da Lei n.º 8.212/91 com a CF/88 e também com o Código Tributário Nacional;

- que ao aplicar o disposto no art. 150, §4º do CTN ao caso, no lugar do art. 45 da Lei n.º 8.212/91, a e. Câmara *a quo* enfrentou e declarou, ainda que incidentemente, a suposta inconstitucionalidade do referido dispositivo;

- que, com efeito, a suposta inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91 foi afirmada quando a e. Câmara *a quo* afastou a sua aplicação, porque estaria em desacordo com a lei complementar (no caso, o Código Tributário Nacional);

- que consoante a jurisprudência dos egrégios STJ e STF, a apreciação sobre conflito entre dispositivos de lei complementar e lei ordinária significa decidir se esta última norma ultrapassou ou não a competência que lhe foi delimitada na Constituição Federal;

- que a e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, fulcrada não só em respeitável doutrina e jurisprudência, mas em pareceres emitidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, julgou, reiteradamente, a incompetência deste Conselho para apreciar a inconstitucionalidade de norma legal;

- que, por outro lado, o entendimento da e. Câmara *a quo* também está em desacordo com outro julgado da e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que declarou que o art. 45 da Lei 8.212/91 estipula prazo decadencial para o lançamento da CSSL, o qual deve ser aplicado em lugar do disposto pelo Código Tributário Nacional. Transcreve-se a seguir a ementa do acórdão paradigma;

- que consoante o voto condutor do acórdão paradigma, o art. 45 da Lei 8.212/91 está adequado ao art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, na parte em que prevê a edição de lei ordinária fixando prazos decadenciais diversos para o lançamento dos tributos recolhidos mediante o sistema de "lançamento por homologação", a exemplo da CSSL.

Segue abaixo o acórdão paradigma apresentado (fls. 713), do qual transcrevo a respectiva ementa na parte que interessa:

**Acórdão 105-13.549:**

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DECADÊNCIA. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído (Art. 45, Inciso I, da Lei nº 8.212/91).*

Após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional o Presidente da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes exarou o Despacho nº 101-128/2007, de 17/08/2007 (fls. 733/736), dando seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por satisfazer aos pressupostos regimentais.

Ciente, em 30/04/2008 (fls. 743/744), nos termos regimentais, do Acórdão recorrido e do Despacho de Exame de Admissibilidade, o contribuinte apresenta, tempestivamente, em 09/05/2008, as contrarrazões (fls. 810/823), sem instrução de documentos adicionais, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a Procuradoria da Fazenda Nacional se insurgiu contra a decisão de segunda instância na parte que julgou a decadência do lançamento da CSLL, referente aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2000, por considerá-la contrária à Lei nº 8.212, de 1991, que prevê o prazo decadencial de dez anos para a constituição do respectivo crédito tributário;

- que o acórdão guerreado foi fundamentado na regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, por entender a Conselheira-Relatora que é inaplicável ao caso o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, baseada na jurisprudência desta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo a qual a decadência da CSLL se rege pelo Código Tributário Nacional;

- que a tese orientadora do Acórdão recorrido nº 101-95.906 é a de que é aplicável ao caso o regramento do art. 150, § 4º, do CTN, considerando a jurisprudência dominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais. A ciência aos Autos de Infração ocorreu em dezembro de 2005 e nesta data, os fatos geradores ocorridos até o terceiro trimestre de 2000, inclusive, já se encontravam alcançados pela decadência, e por conseguinte, já havia exaurido o direito de a Fazenda Pública constituir de ofício os créditos tributários, tanto do IRPJ quanto da CSLL;

- que não assiste razão à d. PFN invocar esta proibição porque o acórdão guerreado foi prolatado com observância dos princípios norteadores da Administração Pública, enumerados no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, quais sejam, da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. A competência do Conselho de Contribuintes derivada do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal) foi, portanto, exercida nos limites legalmente expressos, não deixando margem a que seja censurados;

- que por sua natureza tributária, a CSLL deve ser tratada à luz do Código Tributário Nacional — Lei nº 5.172, de 1966, aplicando-se o regramento do § 4º do art. 150 do CTN, quanto ao prazo decadencial. Assim, a análise correta é a seguinte: - trata-se de tributo lançado por homologação, - o prazo decadencial para formalização do lançamento de ofício é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária; - o crédito tributário em comento se refere aos fatos geradores ocorridos em 2000 a 2002; - o Auto de Infração foi lavrado com ciência para a autuada em 06.12.2005, razão pela qual os três primeiros trimestres de 2000 estão alcançados pela decadência;

- que o crédito tributário com relação à CSLL deve ser considerado extinto face à inércia da Administração Tributária em exercer sua função fiscalizadora. Em outras palavras, o lançamento de ofício por ter sido formalizado após expirado o prazo de cinco anos contados da ocorrência dos fatos geradores deve ser tornado insubsistente porque o direito da Fazenda Pública está extinto pelo decurso do prazo decadencial.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Redator Ad Hoc Designado

Inicialmente é de se ressaltar, que em face da necessidade da formalização da decisão proferida no acórdão nº 9101-001.758, de 15 de outubro de 2013, processo de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, não mais faz parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Presidente da 1ª Turma da CSRF resolveu designar este conselheiro como redator ad hoc, para formalizar o acórdão já proferido, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Tendo a Fazenda Nacional tomado ciência do decisório recorrido em 29/06/2007 (fls. 686) e tendo protocolizado o presente apelo em 03/07/2007 (fls. 689/703), isto é, dentro do prazo de 15 (quinze) dias, evidencia-se a tempestividade do mesmo nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Da análise dos autos verifica-se, que após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional o presidente da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes exarou o Despacho nº 101-128/2007, de 17/08/2007 (fls. 733/736), dando seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por satisfazer aos pressupostos regimentais.

É de se observar, que a Fazenda Nacional, cumpriu com os requisitos previstos no RI-CARF para interpor Recurso Especial de Divergência, já que acostou aos autos

cópia de ementas divergentes de decisões que deram à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, bem como demonstrou analiticamente com a indicação do ponto no paradigma colacionado que divirja de ponto específico no acórdão recorrido.

O confronto dos fundamentos expressos nos enunciados (acórdãos: recorrido e paradigma) evidencia que a Fazenda Nacional logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, tendo em vista que em situações fáticas idênticas chegou-se a conclusões distintas, com diferentes interpretações dadas à legislação tributária.

Assim, do simples confronto da ementa do acórdão recorrido com a ementa do acórdão paradigma, é possível se concluir que houve o dissídio jurisprudencial. Isso porque se trata da mesma matéria fática e a divergência de julgados, nos termos Regimentais, refere-se a interpretação divergente em relação ao mesmo dispositivo legal aplicado ao mesmo fato, que no caso em questão é o termo inicial para a contagem do prazo decadencial da Contribuição Social sobre o Lucro líquido.

Assim, o mero cotejo da ementa e voto do acórdão recorrido com a ementa do acórdão paradigma já caracteriza a divergência, haja vista que tipifica tratamentos diferenciados. Ou seja, questiona-se qual seria o dispositivo aplicável para aferição do prazo decadencial tratando-se de tributos sujeitos à modalidade do lançamento por homologação. Contudo, enquanto o acórdão paradigma considerara que no caso o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído (Art. 45, Inciso I, da Lei nº 8.212/91), o acórdão recorrido ao contrário, apenas ponderou que de acordo com a jurisprudência dominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência da CSLL se rege pelas normas do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, o Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, preenche os requisitos legais de admissibilidade merecendo ser conhecido pela turma julgadora.

Depreende-se do relatado que a Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial de Divergência, com amparo no art. 7º, inciso II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, atualmente regido pelos arts. 64, II e 67, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010, insurgindo-se contra decisão da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, exarado pelo Acórdão 101-95.906, de 07/12/2006, que, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar de decadência da CSLL em relação aos fatos geradores ocorridos até 30/09/2000, baseado no argumento de que de acordo com a jurisprudência dominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência da CSLL se rege pelas normas do Código Tributário Nacional.

Como visto do relatório, o ponto nodal da presente discussão diz respeito tão-somente no que se refere ao termo inicial da contagem do prazo decadencial dos tributos considerados lançamento por homologação.

Quando se fala em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, é preciso admitir, antes de mais nada, que se está diante de uma das mais polêmicas questões embutidas em nosso direito tributário.

Entretanto, entendo, que nos dias atuais, no que diz respeito a discussão sobre o termo inicial da contagem do prazo decadencial, tornou-se pacífica, já que em 21/12/2010, houve a edição da Portaria MF nº. 586, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Dispôs o art.62 do RICARF:

*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.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

*§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) devem se adaptar, nos casos de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, a estes julgados. A contagem do prazo decadencial é um destes temas.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/0176994-0), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

*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 incoorre, 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 imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 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.*

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

*PROCESSUAL CIVIL. 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. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.*

*1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

*2. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que inoocorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).*

*Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "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 imponible, 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). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)*

*4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).*

*5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito*

*que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.*

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

*7. Agravo regimental desprovido.*

É de se esclarecer, que na solução dos Embargos de Declaração impetrado pela Fazenda Nacional no Recurso Especial nº. 674.497 - PR (2004/0109978-2), houve o acolhimento em parte do embargo pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) para modificar o entendimento sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro cuja exação só poderia ser exigida a partir de janeiro do ano seguinte, verbis:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

*1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*

*2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

O ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, em síntese, assim se manifestou em seu voto:

*Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)*

(...)

*Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.*

*Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, 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 Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em questão trata de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ocorrido no ano-calendário de 2000, relativo aos três primeiros trimestres (31/03/2000; 30/06/2000 e 30/09/2000).

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos futuros julgados por este tribunal Administrativo.

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria, para efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ), por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que houve recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, como restou consignado nos demonstrativos de fls. 353/356 e em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ de fls. 459/462.

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 31/03/2000; 30/06/2000 e 30/09/2000, já que os fatos geradores ocorreram em 31/03/2000; 30/06/2000 e 30/09/2000. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que houve pagamento antecipado, é a data do fato gerador da exigência tributária”. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 31/03/2005, 30/06/2005 e 30/09/2005, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 06/12/2005, está

decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado para os três primeiros trimestres do ano-calendário de 2000.

Assim sendo, considero que em relação à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados do fato gerador, que ocorre no último dia do trimestre, nos casos de levantamentos trimestrais, ou em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, nos casos de levantamentos anuais. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

Nestas condições, entendo que se faz necessário adaptar a decisão recorrida aos julgados do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, por tempestivo, preenchendo as demais questões de admissibilidade e, no mérito, voto no sentido de negar provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Paulo Roberto Cortez