



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.000329/2003-53
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.790 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de fevereiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SERRARIA CERRO AZUL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

A transcrição das ementas dos acórdãos comparados é suficiente para demonstração analítica da divergência se nelas resta evidenciado que distintos Colegiados do CARF adotaram diferentes critérios para aplicação da regra decadencial expressa no art. 150, §4º do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1997

PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO ARTIGO 150, § 4º DO CTN. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTO QUE CONSTITUI CONFISSÃO DÍVIDA.

A contagem do prazo decadencial nos casos de lançamento por homologação, quando existe declaração com caráter de confissão de dívida, no caso de pagamento por meio de estimativas realizados à época, o decurso do prazo decadencial conta-se a partir do § 4º do artigo 150 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Andrea Duek Simantob (relatora), que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa, a qual foi designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-004.790 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10925.000329/2003-53

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 132 e seguintes) em face do acórdão nº 1102-00.238 (fls. 123 e seguintes), proferido pela extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual, por unanimidade de votos, foi dado provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

A decisão recorrida ostenta a seguinte ementa, no que importa ao presente recurso especial, *verbis*:

“EMENTA: DECADÊNCIA..§4º, DO ART. 150, DO CTN. Súmula Vinculante n.º 08/STF.

O prazo decadencial aplicável aos tributos submetidos ao lançamento por homologação é quinquenal. Inteligência do art. 150, do Código Tributário Nacional e aplicação da Súmula Vinculante n.º 8/STF”

O contribuinte sofreu autuação de CSLL no ano calendário de 1997 em face do excesso de compensação da base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores em relação ao limite legal de 30%, tendo sido cientificado do lançamento em 13/05/2003, por via postal, com Aviso de Recebimento (fls. 47).

Desde a fase impugnatória, a única alegação de defesa do contribuinte foi a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), o que fulminaria a pretensão contida no auto de infração.

A DRJ afastou a decadência, sob o fundamento de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo à CSLL seria de **dez anos** contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, sendo este o fundamento que foi rejeitado pela decisão recorrida, com suporte na Súmula Vinculante nº 8/STF, que declarou a inconstitucionalidade da legislação que amparava aquele prazo (arts. 45 e 46 da Lei nº 8 212/91).

A PGFN interpôs recurso especial, no qual aduz que “*em situação análoga à presente (onde não houve antecipação do pagamento do tributo), o paradigma oriundo da Colenda 1ª Turma da Câmara Superior dos Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda assentou o posicionamento de que a regra decadencial a ser adotada é a do artigo 173, inciso I, do CTN*”, consoante ementa que transcreve do acórdão nº 9101-00460.

O despacho de Exame de Admissibilidade de fls. 146 e seguintes deu seguimento ao recurso.

O contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 153 e seguintes), nas quais defende, preliminarmente, que o recurso especial não seja conhecido, pois não houve demonstração analítica da divergência, tendo a Fazenda Nacional se limitado a copiar as ementas dos acórdãos recorrido e paradigma, sem fazer qualquer demonstração de que as decisões seriam divergentes. E que, no caso, inexistente divergência, posto que o acórdão recorrido em nenhum momento levou em consideração a existência ou não de pagamento antecipado, tendo a decadência sido

analisada apenas sob o prisma de o prazo ser de 5 ou de 10 anos, ao passo que no acórdão paradigma, a discussão girou exatamente em torno da existência ou não de pagamento antecipado, para fins de se decidir pela aplicação do artigo 150, §4º, ou do artigo 173, inciso I, do CTN. Assim, por tratar-se de matéria que “*não foi analisada e nem debatida*”, não deve ser conhecido o recurso, e, se acaso conhecido, não deve ser provido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Do conhecimento

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima.

Entretanto, em face das alegações formuladas em contrarrazões relativas à ausência de demonstração da divergência jurisprudencial alegada, deve-se averiguar, inicialmente, se o recurso deve ser conhecido ou não.

Analisando minudentemente o processo, verifico que, de fato, em nenhum momento houve qualquer discussão nos autos quanto à existência ou não de pagamento como razão de decidir por aplicar o artigo 150, §4º, do CTN, ou então o artigo 173, inciso I, do mesmo CTN.

Toda a discussão nos autos, de fato, deu-se apenas sob o sob o prisma de o prazo ser de 5 anos (art. 150, §4º, do CTN) ou de 10 anos (arts. 45 e 46 da Lei nº 8 212/91). Em nenhum momento falou-se em existência ou ausência de pagamento nos autos, tratando-se, de fato, consoante defende o contribuinte em contrarrazões, de questão não analisada e nem debatida em nenhuma instância do presente processo.

Eis aí já um primeiro óbice à admissão do presente recurso. Inaugurar-se-ia, neste estágio processual, um debate inteiramente novo no processo.

Ademais, entendo assistir razão ao contribuinte também quando argumenta que a Fazenda Nacional não efetuou o cotejo analítico entre os acórdãos, “*com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido*”, consoante exige o Regimento Interno do CARF (art. 67, § 8º).

De fato, no que toca à similitude fática entre os casos, a Fazenda Nacional apenas afirma que “*em situação análoga a presente (onde não houve antecipação do pagamento do tributo) ...*”, a decisão foi divergente. Caberia indagar, neste caso, como a Fazenda Nacional teria simplesmente concluído que no presente caso “*não houve antecipação do pagamento do tributo*”, se não há uma única manifestação nos autos neste sentido. Trata-se, portanto, com a devida vênia, de uma afirmação sem nenhum respaldo em qualquer elemento contido nos autos (ou, ao menos, *sem nenhuma demonstração, por parte da Fazenda Nacional, de qualquer*

elemento de prova que pudesse corroborar tal afirmativa, e assim, então, de alguma forma aproximar a realidade fática dos casos confrontados entre si).

A Fazenda Nacional não demonstrou, portanto, a divergência jurisprudencial, pois não demonstrou a similitude fática entre os casos. Enquanto o acórdão recorrido em momento algum afirmou haver (ou não) pagamento, no acórdão paradigmático sabe-se, de pronto, que não houve pagamento, pois é exatamente a partir deste fato (a ausência de pagamento) que se instaura o debate e se erige a decisão, naquele caso.

Diante do exposto, por não preencher os requisitos regimentais dispostos no art. 67, do Anexo II, do RICARF, **não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.**

2. Mérito

Como **restei vencida quanto ao conhecimento** do recurso, passo ao exame de mérito acerca da contagem do prazo decadencial, objeto de recurso especial nestes autos.

No caso, ao verificar a matéria em exame, no que pertine ao marco inicial, algumas considerações devem ser tecidas.

Como de sabença, à época da ocorrência dos fatos, conforme preceituado pelo Decreto-Lei 2124/1984, artigo 5º, in verbis:

“Art. 5º. O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal. §1º. O documento que formaliza o cumprimento da obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para exigência do referido crédito.”

Posteriormente, com base no referido DecretoLei, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 77, de 24/07/1998, no seguinte sentido:

“Art. 1º. Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda nacional para fins de inscrição como dívida Ativa da União.”

Cumprir observar que até o ano-calendário 1997, exercício 1998, a declaração de rendimentos da pessoa jurídica era chamada DIRPJ.

A partir do ano-calendário 1998, exercício 1999, foi instituída, pela IN SRF nº 127/98 a DIPJ.

Conforme redação dos artigos transcritos, os saldos a pagar de impostos e contribuições, informados na DCTF ou na Declaração de Rendimentos, não eram passíveis de

lançamento de ofício, posto que qualquer uma das duas declarações constituía meio próprio de confissão de dívida.

Já, a partir do ano-calendário 1999, a DIPJ deixou de constituir confissão de dívida, o que passou a ocorrer apenas através da DCTF (IN SRF nº 14/2000).

“O art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 077, de 24 de julho de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º. Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes da declaração de rendimentos das pessoas físicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.”

Neste sentido, retornando a análise para a Ficha 09 da DIRPJ, que contém a apuração mensal por estimativas, verifica-se que, de janeiro a abril, o contribuinte também informou ter compensado 100% as suas bases de cálculo de CSLL. Contudo, a partir de maio, as compensações não foram integrais, **tendo o contribuinte, portanto, informado saldos de CSLL a pagar em alguns meses (maio a outubro)**. Em dezembro, tendo compensado 100% a base de cálculo, apurou saldo negativo de CSLL, confirmado também na ficha 11 da declaração (que contém a apuração anual).

Estes elementos, portanto, me levam a transmutar o marco inicial para a contagem do prazo decadencial para o artigo 150, § 4º do CTN.

Houve a atração, a meu ver, por meio da confissão de dívida, cujo caráter era conferido à DIRPJ de que esses pagamentos estariam consumados e que não deveriam ser objeto de lançamento de ofício.

Para mim, a regra aplicável como marco do prazo decadencial deveria ser a do art. 150, §4º do CTN, pois, no caso concreto, estamos tratando da declaração de rendimentos relativa ao ano calendário de 1997, e a declaração, naquela época, era *constitutiva do crédito tributário*, e não apenas informativa, consoante já decidido pela CSRF em outras ocasiões, a exemplo do precedente a seguir transcrito, que igualmente tratou especificamente da declaração do ano calendário de 1997:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:1997

PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
ARTIGO 150, § 4º DO CTN. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTO QUE CONSITUI
CONFISSÃO DÍVIDA.

A contagem do prazo decadencial nos casos de lançamento por homologação, quando, a despeito da previsão legal de pagamento antecipado da exação, o mesmo incorre, mas existe declaração prévia do débito capaz de constituir o crédito tributário, é o constante na regra especial contida no § 4º do artigo 150 do CTN, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de

Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973733 / SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543C do Código de Processo Civil, nos termos do que determina o “caput” do artigo 62A do Regimento Interno deste E. Conselho Administrativo Fiscal.”

[...] Acordam os membros do Colegiado, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.**”

(Acórdão 9101-001.648, Relator João Carlos de Lima Junior, sessão de 15/05/2013, destaques acrescidos)

Para perfeita compreensão do caso, transcreve-se a seguir, ainda, excertos do voto condutor daquele julgado, os quais evidenciam que a questão lá julgada era ***absolutamente idêntica*** ao caso dos autos:

“Em relação ao mencionado período não foi possível encontrar nos autos comprovantes de pagamento. Entretanto, foi acostada a Declaração de rendimento do período.

Assim, cumpre verificar se naquele período a declaração de rendimento apresentada constituía confissão dívida.

[...]

Conforme redação dos artigos transcritos, os saldos a pagar de impostos e contribuições, informados na DCTF ou na Declaração de Rendimentos, não eram passíveis de lançamento de ofício, posto que qualquer uma das duas declarações constituía meio próprio de confissão de dívida.

A partir do ano-calendário 1999, exercício 2000, a DIPJ deixou de constituir confissão de dívida, o que passou a ser feito somente por meio da DCTF, nos termos [...]” (destaques acrescidos)

Assim, nego provimento ao recurso especial interposto pela PGFN.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A maioria do Colegiado entendeu que o recurso especial da PGFN deveria ser conhecido porque suficiente para demonstrar o dissídio jurisprudencial suscitado.

Isto porque, no acórdão recorrido, depois de firmar a ciência do lançamento em 09/05/2003, o Colegiado *a quo* aplicou a Súmula STF nº 08 para afastar o prazo decadencial de 10 (dez) anos em relação a lançamento de crédito tributário referente à CSLL devida no ano-calendário 1997, pautando-se em outros julgados administrativos que aplicaram a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN sob o entendimento de que a CSLL seria um tributo sujeito a homologação.

Frente a tal contexto, a PGFN argumentou em seu recurso especial que:

1. Trata-se de lançamento a título de contribuição social sobre o lucro líquido — CSLL, ano-calendário 1997, mediante o qual exige-se a importância de R\$ 10.002,07 (dez mil e dois reais e sete centavos) de principal, acrescido de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e de juros de mora (fls. 1 a 3 e 43 a 45), cuja ciência ao sujeito passivo deu-se em 13 de maio de 2003, via postal, com Aviso de Recebimento (fls. 47).

2. Neste contexto, considerando que o fato gerador da contribuição se deu em 31 de dezembro de 1997 e a ciência do lançamento só se deu em 13 de maio de 2003, o v. acórdão proferido pela Colenda 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entendeu de reconhecer a decadência, com base no artigo 150, par. 4º, do CTN, *litteris*:

"EMENTA: DECADÊNCIA: PAR. 4º, DO ART. 150, DO CTN. Súmula Vinculante no. 08/STF. O prazo decadencial aplicável aos tributos submetidos ao lançamento por homologação é quinquenal. Inteligência do art. 150, do Código Tributário Nacional e aplicação da Súmula Vinculante no. 08/STF."

3.3. Ocorre que em situação análoga a presente (onde não houve antecipação do pagamento do tributo), o paradigma oriundo da Colenda 1ª Turma da Câmara Superior dos Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda assentou o posicionamento de que a regra decadencial a ser adotada é a do artigo 173, inciso I, do CTN, *verbis*:

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. Restando configurado que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário deve observar a regra do art. 173, inciso I, do CTN. Precedentes no STJ, nos termos do RESP nº 973.733 - SC, submetido ao regime do art. 543 - C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Acórdão n. 9101-00.460 — 1ª Turma)

4. Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial, passemos a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser reformado o v. acórdão ora recorrido, para afastar-se a decadência reconhecida.

A questão era singela, à época, e não demandava maiores digressões para demonstração do dissídio jurisprudencial. Enquanto muitos Colegiados do CARF aplicavam a

regra decadencial do art. 150, §4º do CTN apenas porque o tributo se sujeitava a lançamento por homologação – e esta é a inteligência referida na ementa do recorrido com base nas ementas de outros acórdãos citadas em seu voto condutor – a PGFN defendia entendimento já firmado na 1ª Turma da CSRF no sentido de que, mesmo na hipótese de o tributo se sujeitar a lançamento por homologação – e esta é a referência do título da ementa transcrita no recurso especial da PGFN – poderia ser aplicável a regra decadencial do art. 173, I do CTN, se o sujeito passivo não efetuou pagamento.

Não prosperam, assim, os questionamentos da Contribuinte acerca do descumprimento, pela PGFN, da exigência regimental de demonstração analítica da divergência. Nesse caso específico, a transcrição da ementa dos casos comparados basta para cumprimento do requisito expresso, à época, no art. 67, §6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

Há divergência jurisprudencial a ser solucionada e ela situa na definição da regra decadencial relativamente a tributos sujeitos a lançamento por homologação. A PGFN logra demonstrar que, segundo o acórdão paradigma, a definição da regra passa, primeiro, pela verificação da existência de pagamento no período de apuração correspondente, ao passo que o recorrido afirmou a aplicação do art. 150, §4º do CTN sem esta verificação.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Superado o conhecimento do recurso especial da PGFN, a maioria do Colegiado decidiu negar-lhe provimento por concordar com a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN no presente caso.

A I. Relatora assim decidiu por vislumbrar, nos autos, evidências de que teria havido pagamento no período de apuração autuado, correspondente a estimativas informadas como devidas na DIRPJ apresentada. Observou, ainda, que a DIRPJ do ano-calendário 1997 era *constitutiva do crédito tributário*, e não apenas informativa, o que também autorizaria a aplicação do art. 150, §4º do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial.

Esta Conselheira reputa relevante ponderar, inicialmente, que a Súmula CARF nº 135 não seria de aplicação direta no presente caso.

O entendimento sumulado está assim firmado:

Súmula CARF nº 135

A antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Nestes termos, a consolidação jurisprudencial afirma, apenas, a impossibilidade de os Conselheiros do CARF negarem a existência de *pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN* quando estiverem diante, exclusivamente, de recolhimentos antecipados mediante estimativas mensais de IRPJ ou CSLL. Não permitem, assim, que os Conselheiros do CARF limitem, nestas circunstâncias, o conceito de pagamento àquele promovido no ajuste anual do IRPJ ou da CSLL, para fins de definição da conduta necessária à aplicação do prazo decadencial mais estreito.

No presente caso, porém, a aplicação do entendimento sumulado passa, antes, pela convicção dos Conselheiros acerca da existência de antecipações de recolhimento da CSLL, por meio de estimativas mensais, no período autuado. Daí porque parte do Colegiado entendeu por não aplicar a Súmula CARF nº 135 frente à evidência, apenas, de DIRPJ na qual foi informada a apuração de estimativas em alguns dos meses do ano-calendário autuado, demandando a prova de seu efetivo pagamento.

Esta Conselheira, porém, embora concorde com os fundamentos da I. Relatora, já não se prendia, apenas, à prova de pagamento ou de declaração constitutiva de crédito tributário no período de apuração autuado para, na ausência de dolo, fraude ou simulação, aplicar a regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Não se olvida que, no âmbito do CARF, a matéria em litígio 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*.

Em consequência não há, naquele julgado, 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, porém, a Contribuinte apresentou DIRPJ para o ano-calendário 1997 informando ter apurado lucro no período, compensando-o integralmente com bases negativas anteriores, convertendo em saldo negativo os recolhimentos de estimativas de CSLL efetuados ao longo do ano-calendário (e-fl. 25)

Neste contexto, importa também ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a autuada, ao optarem pela apuração do lucro real anual, bem como da base de cálculo da CSLL. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício 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 DIRPJ/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 exercício 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 condições, 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

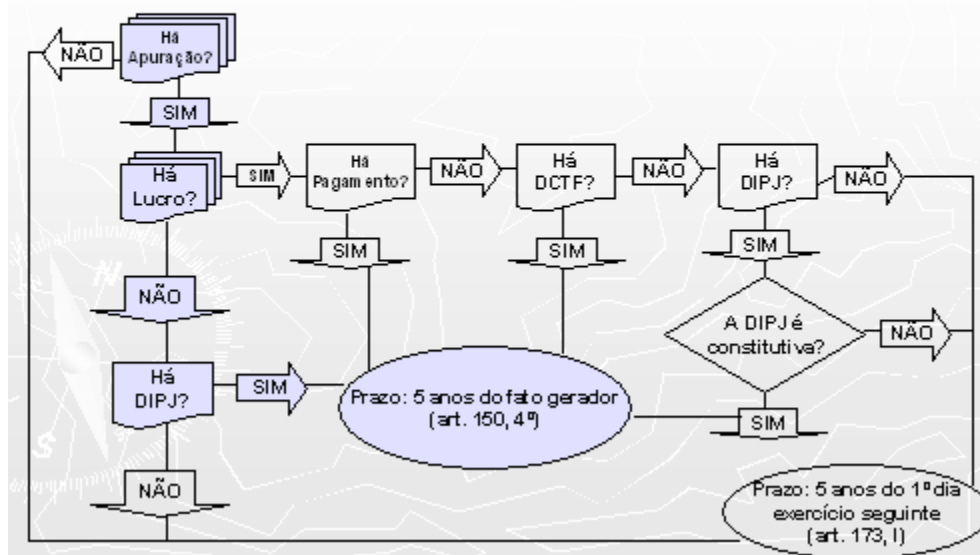
administrativa); 2º) o sujeito passivo adotou a conduta prescrita em Lei de informar o resultado da apuração do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, apenas não tendo efetuado qualquer declaração (DCTF) ou pagamento, relativos ao imposto devido, por falta de apuração de base 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 Professor Eurico Marcos Diniz de Santi dirigiu os estudos sobre particularidades do tema “Decadência” que não estavam tratadas em sua tese.

E 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



Esclareça-se que, no presente caso, o sujeito passivo desrespeitou o limite legal para compensação de bases negativas acumuladas, e sob esta ótica poder-se-ia se cogitar que sua situação se enquadra na hipótese na qual *a lei prevê o pagamento antecipado da exação*, mas, *a despeito da previsão legal, o mesmo incorre*. Contudo, não se pode ignorar que o Fisco pôs à disposição dos sujeitos passivos um veículo de informação de todos os elementos da apuração do lucro e da base de cálculo da CSLL, por meio do qual esta Contribuinte deu a conhecer ao Fisco tempestivamente, em 03/09/1998, que promovera a compensação integral da base de cálculo da

CSLL apurada no ano-calendário 1997. Assim, mais do que informar em DARF que apurou e recolheu tributo no período, a Contribuinte apresentou ao Fisco declaração na qual demonstrou porque não recolheu CSLL no ajuste anual de 1997, e , também, converteu em saldo negativo as antecipações mensais apuradas.

Em tais circunstâncias, também há conduta noticiada regularmente ao Fisco que atrai a aplicação da regra decadencial fixada no art. 150, §4º do CTN, mormente se não há qualquer acusação de dolo, fraude ou simulação.

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 cuja constituição somente foi cientificada à Contribuinte em 09/05/2003.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira