



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11618.003859/2001-28
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.267 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 9 de julho de 2019
Recorrente LECHEF S/A DISTRIBUICAO E REPRESENTACAO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/1996

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUBMETIDOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. FATORES DETERMINANTES. PAGAMENTO. DECLARAÇÃO PRÉVIA DE DÉBITO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Para os tributos submetidos a lançamento por homologação, o ordenamento jurídico prevê a ocorrência de duas situações, autônomas e não cumulativas, aptas a concretizar contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, em detrimento do art. 150, §4º, ambos do CTN. Uma é constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo. Caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. A outra é verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN, consoante Súmula CARF nº 72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Luís Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 220/228) interposto por LECHEF S/A INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA. (“Contribuinte”) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 103-23.394 (e-fls. 169/189), pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 05/03/2008, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário, para rejeitar prejudicial de mérito de decadência relativo ao fato gerador 31/03/1999 e excluir da exigência fiscal os fatos geradores ocorridos em 31/12/1997 e 31/12/1999.

O acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1997, 1998, 1999

Ementa: DECADÊNCIA. ARTIGO 45 DA LEI N.º 8.212/91. PRAZO DE DEZ ANOS.

Para fins de contagem do prazo decadencial a CSLL sujeita-se ao disposto no art. 45 da Lei n.º 8.212/91, que fixou o prazo de dez anos.

CSLL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. ATIVIDADE GERAL. Conforme entendimento sumulado por esse E. Conselho de Contribuintes, "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". (DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006).

CSLL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. ATIVIDADE RURAL. Os contribuintes que desenvolvem exclusivamente atividades agropecuárias (rurais) podem compensar integralmente a base de cálculo negativa de CSLL, apurada em períodos passados, com o resultado do período de apuração, mesmo antes da vigência da Medida Provisória n. 1991-15,2000. Não se aplicam a tais contribuintes, portanto, o limite máximo de 30% (trinta por cento) de compensação de que tratam as Leis n. 8.981/95 e n. 9.065/2005. Recurso voluntário a que se dá provimento.

Registre-se que já foi julgado, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão n.º 9101-000.962 (e-fls. 258/261), na sessão de 29/03/2011, recurso especial (e-fls. 194/200) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”). O Colegiado

decidiu não conhecer do recurso, vez que pretendia devolver para discussão matéria objeto da Súmula CARF n.º 53¹.

O recurso especial interposto pela Contribuinte (e-fls. 220/228) não foi julgado na ocasião. Pretende devolver para discussão a decadência relativa ao fato gerador de CSLL de 31/03/1996.

A autuação fiscal (e-fls. 5/13 e 123/127), em relação ao FG 31/03/1996, glosou a compensação de base de cálculo negativa da CSLL efetuada pela pessoa jurídica, vez que foi integral, não tendo obedecido a trava de 30% prevista no art. 16 da Lei n.º 9.064, de 1995². A ciência do lançamento deu-se em 28/11/2001. A decisão recorrida aplicou o art. 45 da Lei n.º 8.212, de 1991, ainda vigente na época do julgamento, que predicava o prazo decadencial de dez anos para contribuições de seguridade social.

O recurso especial da Contribuinte pretendeu devolver duas matérias para discussão: (1) decadência do FG 31/03/1996 e (2) possibilidade de se compensar integralmente a base de cálculo negativa de CSLL.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 234/236) deu seguimento parcial ao recurso, para a matéria decadência do FG 31/03/1996. Sobre o tema, o recurso especial discorre que o art. 45 da Lei n.º 8.212, de 1991, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos termos da Súmula Vinculante n.º 8. Por consequência, sendo a CSLL tributo submetido a lançamento por homologação, rege-se pela contagem decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN. Assim, o lançamento fiscal de FG 31/03/1996 estaria decaído, vez que a ciência deu-se apenas em 28/11/2001. Requer pelo conhecimento e provimento do recurso.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 244/253). Aduz que, para tributos lançados por homologação, cabe seguir precedente do Superior Tribunal de Justiça (REsp n.º 973.733/SC, submetido ao regime do art. 543-C, do CPC). E, no presente caso, não tendo havido antecipação de pagamento e nada a homologar, cabe aplicar a contagem decadencial prevista no art. 173, inc. I do CTN e, assim sendo, o lançamento de FG 31/03/1996 não teria sido atingido pelo prazo decadencial. Requer pela negativa de provimento do recurso especial e manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

¹ Não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural o limite de 30% do lucro líquido ajustado, relativamente à compensação da base de cálculo negativa de CSLL, mesmo para os fatos ocorridos antes da vigência do art. 42 da Medida Provisória n.º 1991-15, de 10 de março de 2000).

² Excerto do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 125):

Assim elaboramos um demonstrativo comparativo dos valores constantes do SAPLI e das declarações de imposto de renda entregues, que denominamos de Reconstituição do Cálculo da Contribuição Social, calculado com base no lucro líquido, para os anos-calendários de 1996, 1997, 1998 e 1999 (fls. 14 / 17), e encontramos no mês de março de 1996, dezembro de 1997, dezembro de 1998 e dezembro de 1999 a situação em que o contribuinte utilizou como compensação da base de cálculo negativa da CSLL valores superior ao que lhe era permitido pela legislação fiscal em vigor. Em outras palavras, no meses citados, o contribuinte aplicou o percentual de 100% de compensação da base de cálculo negativa da CSLL sobre o Lucro Líquido apurado no período, quando na realidade essa compensação estava limitada a 30%, conforme prevê a legislação fiscal em vigor, mais precisamente o art. 16 da Lei N.º 9.064 de 20 de junho de 1995, da qual transcrevemos parte abaixo: (...)

Fl. 4 do Acórdão n.º 9101-004.267 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11618.003859/2001-28

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade e-fls. 234/236 para conhecer parcialmente do recurso especial da Contribuinte para a matéria “decadência para o fato gerador 31/03/1996”, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999³, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Passo ao exame da matéria devolvida, que diz respeito à decadência da CSLL para o fato gerador 31/03/1996.

Dois aspectos devem ser considerados na análise do prazo decadencial. Primeiro, o regime de tributação a que se encontra submetido o contribuinte, para que se possa estabelecer com clareza o termo inicial de contagem. Segundo, qual a regra do CTN aplicável ao caso concreto: (1) do art. 150, § 4º, ou (2) do art. 173, inciso I.

Para a devida contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação (caso concreto), há que se observar entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil.

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 E-REsp 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

³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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.(grifei)

Ou seja, são **dois** elementos determinantes para verificar se cabe a contagem do prazo decadencial do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN:

1º) constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, sendo que, caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015;

2º) verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN, consoante Súmula CARF n.º 72⁴.

Quanto ao conceito de declaração prévia de débito, entendo que se caracteriza por declaração que tenha como repercussão a confissão da dívida por parte do sujeito passivo. Caso se entendesse apenas pela ocorrência de "pagamento espontâneo", tornar-se-ia sem efeito a hipótese "declaração prévia do débito" apresentada na decisão do STJ. Vale dizer que não se trata de qualquer natureza de declaração, mas apenas **aquelas que tem efeito de confissão de dívida**, ou seja, cujos tributos serão objeto de cobrança por parte da Administração Pública, sendo valores cuja discussão escapa da fase do processo de conhecimento (competência do presente Colegiado) e se encontra em fase de execução fiscal. Portanto, podem também ser considerados, além do pagamento espontâneo, por exemplo, os débitos confessados em

⁴ Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

declarações como a DCTF, em compensação tributária (PER/DCOMP que tenha efeito de confissão de dívida) ou parcelamento.

A respeito do fato gerador de CSLL, 31/03/1996, cabe esclarecer que no ano de 1996 a apuração era **mensal**, nos termos dos arts. 1º e 3º da Lei nº 8.541, de 1992:

Art. 1º **A partir do mês de janeiro de 1993**, o imposto sobre a renda e adicional das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral, das sociedades cooperativas, em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas a sua finalidade, nos termos da legislação em vigor, e, por opção, o das sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas, será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem sendo auferidos.

(...)

SEÇÃO I

Imposto Sobre a Renda Mensal Calculado com Base no Lucro Real

Art. 3º A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deverá apurar **mensalmente** os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal. (Grifei)

A mudança do período de apuração deu-se apenas com a Lei nº 9.430, de 1996, para os anos-calendário ocorridos a partir de 1997 (redação original):

Art. 1º **A partir do ano-calendário de 1997**, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Regulamento)

(...)

§ 3º **A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano**, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifei)

Verifica-se, na DIPJ (e-fl. 35), e LALUR (e-fl. 96), que a Contribuinte, para o fato gerador 31/03/1996 de CSLL não apurou resultado positivo, tendo efetuado a compensação **integral** do lucro obtido com a base de cálculo negativa disponível. Não há ocorrência de pagamento e tampouco de débito declarado com confissão de dívida.

Portanto, aplica-se a contagem decadencial prevista no art. 173, inciso I do CTN:

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;

No caso, para FG 31/03/1996, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado é 01/01/1997. Aplicando-se os cinco anos, tem-se que o prazo decadencial encerrou-se em **31/12/2001**. Tendo a ciência do lançamento fiscal ocorrido em **28/11/2001**, não há que se falar em decadência.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** do recurso especial da Contribuinte nos termos do despacho de exame de admissibilidade e, na parte devolvida, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura