ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13808.000424/2002-09

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

Processo nº	13808.000424/2002-09
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.265 – 1ª Turma**
Sessão de	9 de julho de 2019
Matéria	Decadência
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ANGLO AMERICAN BRASIL LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996

MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA.

O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. AUSÊNCIA.

No caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação em que o pagamento antecipado, previsto pelo artigo 150 do CTN, é inexistente, considera-se como termo inicial do prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário, o artigo 173, I do CTN, conforme jurisprudência pacificada pelo e.Superior Tribunal de Justiça (Resp. 973733/SC).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa (relatora), Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako

Morishita Yamamoto (suplente convocada), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(assinado digitalmente)

DEMETRIUS NICHELE MACEI - Redator designado.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 453/468) em face da decisão proferida no Acórdão nº 101-97.105 (e-fls. 444/450), na sessão de 04 de fevereiro de 2009, no qual o Colegiado, por unanimidade de votos, acolheu *a preliminar de decadência* e cancelou o lançamento.

A decisão recorrida está assim ementada:

> *CSLL - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial é o do § 4o do artigo 150 do CTN, visto que o artigo 45 da Lei n° 8.212/91 foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal sendo inclusive criada a súmula vinculante n° 8 de observância obrigatória pela administração pública direta e indireta.*

O litígio decorreu de lançamento de CSLL por compensação de bases negativas de períodos anteriores acima do limite de 30% do lucro líquido ajustado do ano-calendário 1996. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 253/266). O Colegiado *a quo*, por sua vez, afirmando aplicável o art. 150, §4º do CTN em razão de a CSLL representar tributo sujeito ao lançamento por homologação, e também considerando a Súmula Vinculante nº 8, declarou decaídas as exigências em face da lavratura do lançamento em 11/03/2002 (e-fls. 444/450).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 13/05/2010 (e-fl. 453), mesma data em que registrada sua ciência no termo anexo à decisão, seguindo-se a remessa dos

autos ao CARF em 14/05/2010 (e-fl. 465), veiculando o recurso especial de e-fls. 454/466, no qual a Fazenda, destacando que *o ilustre conselheiro ANTÔNIO PRAGA, não acolhia a preliminar de decadência. EM FACE DA INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO, haja vista a compensação integral da base de cálculo negativa de períodos anteriores*, aponta divergência em razão de o Acórdão CSRF/02-03.331, no qual também foi afastada a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91, ter firmado o entendimento de que, em tais circunstâncias, seria aplicável o art. 173, I do CTN.

Expõe seus fundamentos e conclui que *não tendo havido antecipação de pagamento, não há que se falar em fato homologável, e o prazo decadencial para constituição do crédito Tributário obedece, nesse caso, ao disposto no art. 173, I, do CTN, sendo de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*. Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido *a fim de reformar o v. acórdão ora recorrido, restaurando-se 'in totum' a r. Decisão de 1ª instância.*

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 468/470, do qual se extrai:

> *A recorrente assevera, em síntese, que no exercício de 1997, ano-calendário de 1996, verificou-se que a contribuinte compensou a base de cálculo negativa da CSLL, acumulada de períodos anteriores, acima do limite legal permitido de 30%, reduzindo integralmente a CSLL apurada no período. Trata-se de lançamento de CSLL, onde se configurou a inexistência de pagamento, entretanto, o acórdão recorrido entendeu de aplicar a regra decadencial do art. 150, §4° do CTN, diferentemente do decidido no acórdão n° CSRF/02-03.331 que, em casos como este, entendeu aplicável a regra decadencial do art. 173,1 do CTN, circunstância em que não se operou a decadência considerando que a contribuinte foi cientificada da autuação em 11/03/2002. Juntou cópia de inteiro teor do acórdão paradigma, fls. 449 a 452, sob a seguinte ementa, fls. 449:*
>
> > *Acórdão n° CSRF/02-03.331:*
> >
> > "TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. É inconstitucional o artigo 45 da Lei n° 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante n.° 08 do STF.
> >
> > TERMO INICIAL: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, §4°).
> >
> > Recurso Especial do Sujeito Passivo Negado"
>
> *O voto do referido paradigma está assim fundamentado, como se vê da integra do acórdão disponível no sítio eletrônico do CARF na internet, a saber:*
>
> [...]
>
> *O confronto das ementas e dos fundamentos dos votos dos acórdãos recorrido e paradigma demonstra que a recorrente logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas idênticas, inexistência de pagamento antecipado do tributo, a decisão do acórdão recorrido foi no sentido de reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário, com fulcro nas disposições do art. 150, § 4º, do CTN, quando a contribuinte não apura tributo a recolher no período autuado, apresentando DIPJ sem resultado a tributar, em face*

> *da inexistência do que recolher. Já a decisão do acórdão paradigma, em sentido diverso, interpretou que nestas situações (inexistência de pagamento antecipado do tributo) o prazo decadencial deve ser contado pela regra do art. 173, inciso I, do CTN.*
>
> *Dessarte, no uso da competência conferida no §1°, do art. 68, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, satisfeitos os pressupostos regimentais de admissibilidade, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.*

Cientificada em 31/03/2011 (e-fls. 479), a contribuinte apresentou contrarrazões em 14/04/2011 (e-fls. 480/497) na qual afirma descumprido pressuposto de admissibilidade do recurso especial, vez que o paradigma nº 02-03.331 não teria apresentando entendimento divergente do recorrido porque:

> *De acordo com a ementa acima transcrita, bem como analisando o inteiro teor do referido acórdão, fica claro que o entendimento manifestado foi no sentido de que o artigo 150, §4° do Código Tributário Nacional ("CTN"), para contagem do prazo decadencial, somente é aplicável na existência de pagamento, ainda que parcial, do tributo em discussão no processo.*
>
> *Contudo, esse entendimento não diverge daquele expresso no acórdão recorrido. Isso porque, analisando-se as folhas 435 e 436 dos autos, fica claro que o Ilustre Relator, em seu voto, entendeu pela aplicação do artigo 150, §4° do CTN ao presente caso pelo simples fato de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, sem jamais analisar se a existência de pagamento, ainda que parcial, seria condição para a aplicação desse artigo em detrimento do artigo 173, I do CTN.*
>
> *Ou seja, o que a Recorrente está fazendo, por meio do Recurso Especial, é trazer aos autos um argumento novo, que jamais foi apreciado pelo acórdão recorrido.*
>
> ***Repita-se: não há divergência de entendimento entre o acórdão "paradigma" trazido pela Recorrente e o acórdão recorrido, vez que a existência de pagamento como motivo determinante à aplicação do artigo 150, §4° ou 173,1 do CTN não foi objeto de debate ou apreciação.*** (destaques do original)

Defende, ainda, a *aplicação do artigo 150, §4º do CTN independente da existência de pagamento*, vez que *o objeto da homologação não é o pagamento, mas sim a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo antes de qualquer manifestação da Fazenda*, consoante julgados deste Conselho que cita. Conclui que *a falta de pagamento do tributo supostamente devido não tem o condão de afastar a aplicabilidade da norma prevista no artigo 150, §4° do CTN, como sustenta a Recorrente*, e finaliza consignando que:

> *Diante de todo o exposto, requer-se não seja conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, eis que não restou comprovada a divergência de entendimento entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.*
>
> *Ainda que seja conhecido o aludido recurso, o que se alega a título de argumentação, não merece ser ele provido, uma vez que a falta de pagamento **não** desloca a contagem do prazo decadencial do artigo 150, §4° do CTN para o artigo 173,1 do mesmo diploma.*
>
> *Portanto, requer-se seja mantido o acórdão proferido pela antiga Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, restando reconhecida a decadência*

do direito de o Fisco constituir e exigir os débitos de CSLL referentes ao período-base de 1996, por se tratar de medida conforme o Direito. (destaque do original).

Voto Vencido

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O lançamento em debate decorre de revisão da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica - DIRPJ apresentada para o ano-calendário 1996, na qual o sujeito passivo, ao apurar lucro líquido ajustado de R$ 6.896.343,92, compensou o saldo de bases negativas de períodos anteriores, no montante de R$ 13.074.962,45, apurando um novo saldo de bases negativas no valor de R$ 6.268.618,47, sem qualquer dedução de antecipações no período (e-fl. 22). A compensação de bases negativas foi limitada a R$ 2.041.903,19, do que decorreu a apuração de lucro tributável de R$ 4.764.440,79 e de CSLL devida no valor de R$ 352.921,54 (e-fls. 73/83).

Impugnando a exigência, a Contribuinte defendeu a aplicação da regra decadencial expressa no art. 150, §4º do CTN, vez que a CSLL se sujeitaria a lançamento por homologação, arguindo também que:

> *Assim, há que se concluir que uma vez antecipado o recolhimento (ou depósito) do tributo apurado pelo contribuinte (lançamento por homologação), não havendo oposição por parte do Fisco, no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato jurídico, mediante a lavratura de auto de infração (lançamento de ofício do crédito considerado devido e não antecipado pelo contribuinte), decaído estará o direito da administração pública de constituir novo crédito tributário.*
>
> *Analisando-se o presente caso em que* (i) *o tributo exigido -CSLL- é sujeito ao lançamento por homologação;* (ii) *o fato jurídico tributário (fato gerador) ocorreu em 31 de dezembro em 1996 ;* (iii) *o novo lançamento (lançamento de ofício) deu-se em 11/03/2002,* ***conclui-se que: quando da constituição do novo crédito tributário, já havia decaído o direito de constituição de eventual crédito tributário pelo Fisco***. (destaque do original)

Mais à frente, porém, observou *apenas a título argumentativo, que ainda que a Impugnante não tenha efetuado o pagamento (ou o depósito) mensal do referido tributo, não se altera a natureza do lançamento por homologação*.

A autoridade julgadora de 1ª instância rejeitou estas alegações consignando que (e-fl. 253/266):

> *10. Afirma a impugnante que, na data da autuação, já havia expirado o prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento, conforme interpretação que faz do disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Entende que a falta de pagamento do crédito tributário não desvirtua a natureza do lançamento, visto que o que se homologaria seria a atividade de apuração desenvolvida pelo contribuinte, e não o pagamento.*
>
> [...]

> *12. O artigo 156 do CTN enumera, como modalidades de extinção do crédito tributário, em seu inciso V, "a prescrição e a decadência", e em seu inciso VII, "o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º ".*
>
> *13. Ainda que se entenda que a CSLL, em tese, seria sujeita ao lançamento por homologação, cabe ressaltar que, na hipótese dos autos, não houve o pagamento da exação, posto que, no ano-calendário de 1996, a contribuinte não apurou CSLL a pagar, conforme se verifica na Ficha 11 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro) da declaração de rendimentos (fl. 22).*
>
> *14. Ocorre que, diversamente do que alega a interessada, o lançamento por homologação tem como pressuposto o pagamento antecipado do tributo, o que se verifica à simples leitura do caput do artigo 150 do CTN, acima reproduzido. Nesse sentido, tem-se firmado a jurisprudência administrativa, a exemplo dos seguintes julgados dos Conselhos de Contribuintes:*
>
> [...]
>
> *16. Assim, resta clara a inaplicabilidade, ao caso, do prazo estabelecido no artigo 150, §4°, do CTN.*
>
> *17. Todavia, conforme entendimento consolidado nesta Turma, o prazo para lançamento das contribuições sociais é de 10 (dez) anos, conforme prevê o artigo 45 da Lei 8.212/1991, bem como o artigo 70 do Regulamento da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto n° 2.173/1997. Assim dispõe a Lei n° 8.212/1991:*
>
> [...]

Em recurso voluntário, a Contribuinte reiterou a tese de que *a existência ou de pagamento antecipado não altera a modalidade "por homologação" de lançamento do tributo, e é apenas essa qualificação que determinará o início do prazo decadencial para sua constituição*.

É neste cenário, portanto, que a maioria do Colegiado *a quo* acompanhou o Conselheiro Relator no entendimento de que *após o advento da Lei n° 8.383/91, a CSSL deixou de ser tributo sujeito ao lançamento por declaração e ingressou no rol dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, submetendo-se a regra decadencial prevista no artigo 150, §° 4 do CTN*, divergindo *o Conselheiro Antônio Praga que não acolhia essa preliminar, em face da inexistência de pagamento, haja vista a compensação integral da base de cálculo negativa de períodos anteriores*.

Patente, assim, a impropriedade da alegação da Contribuinte, em contrarrazões, de que a decisão do acórdão recorrido jamais analisou *se a existência de pagamento, ainda que parcial, seria condição para a aplicação desse artigo em detrimento do artigo 173, I do CTN*. Ao acolher o recurso voluntário neste ponto e reformar a decisão de 1ª instância pautada na necessidade de pagamento antecipado para aplicação do art. 150, §4º do CTN, o Colegiado *a quo* indubitavelmente decidiu pela desnecessidade desta conduta específica para aplicação do prazo decadencial em referência.

Por sua vez, o paradigma indicado pela PGFN (Acórdão CSRF nº 02-03.331) é expresso no sentido da necessidade de pagamento antecipado para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN:

Portanto, dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/91, há de se definir o termo inicial do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ressalvado meu entendimento pessoal, no sentido que, em se tratando de lançamento de oficio, o prazo deve ser contado na forma do art. 173 do CTN, adotei em plenário o posicionamento do STJ sobre a matéria.

Pois bem. No REsp 879.058/PR, DJ 22.02.2007, a l' Turma do STJ assim se pronunciou:

> "PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO SOBRE FUNDAMENTAÇÃO DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA.
>
> TRIBUTÁRIO TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173,1); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, ANDA QUE PARCIAL (CTN; ART. 150, §4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.
>
> (...)
>
> 3. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, do CTN, segundo o qual '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'.
>
> 4. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN; 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o §4º do art. 150 do CTN: Precedentes da 1° Seção: ERESP 101.407/SP, MM. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 278727/DF, Min.Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003; ERESP 279.473/SP, MM. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; AgRg nos ERESP 2I6.758/SP, Min. Teori Zavascki, de 10.04.2006.
>
> 5. No caso concreto, todavia, não houve pagamento. Aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, 1, do C7N.
>
> 6. Recurso especial a que se nega provimento."

No presente litígio verifica-se que não foram realizados pagamentos do devido, na forma do art. 150 do CTN.

Assim, evidenciada a divergência, o recurso especial da PGFN deve ser conhecido.

Recurso especial da PGFN - Mérito

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 qüinqüenal 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 inocorre, 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 qüinqüenal 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 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 imponíveis 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 qüinqüenal 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 conseqüência 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, como antes exposto, a Contribuinte apresentou DIRPJ para o ano-calendário 1996 informando ter apurado lucro no período, compensando-o integralmente com bases negativas anteriores, sem efetuar qualquer recolhimento.

Importa, porém, 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.

É possível ainda, como ocorrido no presente caso, e informado em impugnação, que o sujeito passivo estivesse amparado por decisão judicial para promover ajustes mais amplos ao lucro líquido, sem assim apurar base tributável no período. Isto porque impetrou o Mandado de Segurança nº 96.0012270-9 para questionar o limite imposto pela legislação à compensação de bases negativas da CSLL (e-fls. 144/159), inclusive obtendo liminar e sentença parcialmente favorável até a reversão destes provimentos pelo TRF/3ª Região em acórdão proferido em 25/08/99 (e-fls. 160/225).

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 inocorre*. 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 Dearo Batista, Maria Lúcia Aguilera, Vanessa Rahal Canado e Eurico Marcos Diniz de

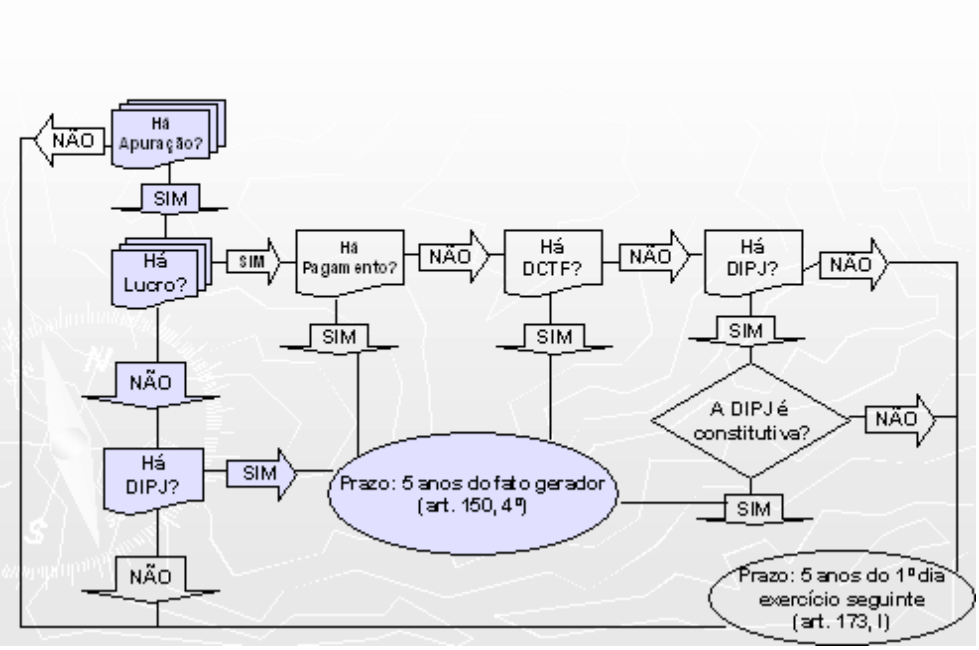
Santi, sob a coordenação deste último, e que consta do livro *Decadência no Imposto sobre a Renda – Investigação e Análise I*, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2006, p. 50:

> ***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 conseqüência 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, embora a DIRPJ do ano-calendário constituísse confissão de dívida na forma expressa em seu recibo à e-fl. 07, tal confissão recaía, apenas, sobre os valores nela declarados, e nada neste sentido foi informado a título de CSLL.

De toda a sorte, como se verifica nos autos, a contribuinte informou em DIRPJ sua apuração, inclusive viabilizando a revisão interna da qual se originou o lançamento. Ademais, o caso presente ainda tem a peculiaridade de se correlacionar com ação judicial proposta pela contribuinte, na qual se discutiu precisamente a possibilidade de compensação integral dos resultados negativos de períodos anteriores, para assim anular a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que a legislação somente admitia tal compensação até o limite de 30%. Ou seja, a contribuinte tinha conhecimento das determinações legais, mas procedeu conscientemente de forma diversa, e buscou amparo judicial para assim agir, cientificado o Fisco do seu proceder.

Logo, encerrado o período de apuração em 31/12/1996, tinha o Fisco a possibilidade de constituir o crédito tributário não recolhido até 31/12/2001, devendo ser declarada a decadência do crédito tributário cuja constituição somente foi cientificada à contribuinte em 11/03/2002.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Redator designado.

Com todo o respeito ao voto da i.Conselheira Relatora, passo a tecer o voto no sentido de não reconhecer a ocorrência de decadência no caso concreto, pelas seguintes razões.

No caso destes autos, discutiu-se quanto ao mérito, a glosa de valores compensados a maior pela contribuinte, lançando-se de ofício a diferença de CSLL. E aqui a modalidade de lançamento do tributo é importante, pois a matéria que subiu para análise por esta i.Turma, é justamente a decadência.

Ora, a CSLL é tributo sujeito ao lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN. Isto significa que, o sujeito passivo calcula e "antecipa o pagamento" do tributo antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento dessa atividade. E aqui está um ponto chave; o lançamento por homologação só é válido com o pagamento prévio, antecipado, não submetido ainda ao exame da autoridade administrativa. Isto está expressamente previsto no artigo 150, senão vejamos:

> 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.

Perceba-se, então, que o termo "homologação" se deve ao fato de que, posteriormente ao pagamento antecipado do tributo, a autoridade administrativa – pelo §4º do artigo 150 – terá até cinco anos para homologar tal pagamento. Tanto que, pela proposta do §1º, o crédito somente será extinto com a homologação da autoridade administrativa e não com o simples pagamento por si.

Contudo, no caso concreto, não houve pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ou seja, não há o que ser homologado, portanto, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário não é regido pelo artigo 150, §4º do CTN, mas sim, pelo art. 173, I do CTN, contando-se cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Esta turma, inclusive, tem precedente neste mesmo sentido; ateste-se:

> DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE APURAÇÃO E/OU PAGAMENTO ANTECIPADO
>
> 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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.
>
> Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.
>
> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Votou pelas conclusões o conselheiro Flávio Franco Corrêa. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Gerson Macedo Guerra, que lhe negou provimento.
>
> (Acórdão nº 9101-003.844 – Sessão de 03/10/2018 – Relatora: Viviane Vidal Wagner – Recorrentes: Fazenda Nacional e Centro Comercial de Alimentos Ltda.)

Por fim, em interpretação contrária a da colega i.Conselheira Relatora, entendo que o repetitivo no e.STJ, Resp 973733/SC, se coaduna com o que até agora se defendeu. Verifique-se:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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,I do CTN. IMPOSSIBILIDADE.
>
> 1. O prazo decadencial qüinqüenal 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 inocorre, 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 qüinqüenal 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 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 imponíveis 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 qüinqüenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Ante o exposto, voto para DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria para reformar o v.acórdão recorrido, para não reconhecer a decadência no caso concreto, fixando como termo inicial do prazo decadencial aquele regido pelo artigo 173, I do CTN.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei