



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

Processo nº 13819.000875/2001-28
Recurso nº Extraordinário
Acórdão nº 9900-000.275 – Pleno
Sessão de 07 de dezembro de 2011
Matéria CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida RASSINI NHK AUTOPEÇAS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1996

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

O art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

No presente caso, não houve pagamento antecipado, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, que fixa o marco inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como o fato gerador da CSLL se completa no último instante do dia 31 de dezembro de um ano-calendário, o lançamento de ofício somente pode ocorrer no instante seguinte, ou seja, no início do primeiro dia do ano-calendário seguinte, e o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do segundo ano-calendário a partir da ocorrência do fato gerador.

No caso, como o lançamento se refere ao ano-calendário de 1995, diante da ausência de antecipação de pagamento, o prazo decadencial se iniciou em 01/01/1997 e terminou em 31/12/2001. Como a ciência do lançamento se deu em 26/04/2001, o crédito tributário não havia sido fulminado pela decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por MAIORIA de votos, em dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Vencidos José Ricardo da Silva (relator), Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martinez Lopez, Nanci Gama, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Valmir Sandri, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Manoel Coelho Arruda Junior. Redator designado para formalização do voto vencedor Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente na data da formalização

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator ad hoc

EDITADO EM: 28/09/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros OTACILIO DANTAS CARTAXO (Presidente), SUSY GOMES HOFFMANN, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS, Nanci GAMA, MARCELO OLIVEIRA, KAREM JUREIDINI DIAS, JULIO CESAR ALVES RAMOS, JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR, JOSE RICARDO DA SILVA, ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, VALMAR FONSECA DE MENEZES, JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, ELIAS SAMPAIO FREIRE, VALMIR SANDRI, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, RODRIGO CARDOZO MIRANDA, LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, RODRIGO DA COSTA POSSAS, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JUNIOR, MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS.

Relatório

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Fazenda Nacional, contra decisão proferida pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recurso Fiscais, consubstanciada no Acórdão nº 01-05.974, de 12 de agosto de 2008, que negou provimento ao seu Recurso Especial, por entender que, como o lançamento foi realizado em 26/04/2001, para fato gerador ocorrido em dezembro de 1995, não deveria prosperar a exigência fiscal constituída após cinco anos, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, conforme se extrai de sua ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO - CSLL Exercício: 1996 TRIBUTÁRIO.
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS, TRIBUTOS SUJEITO A**

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SEGURIDADE SOCIAL.

PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DE SEUS CRÉDITOS. DECADÊNCIA.

Em se tratando de tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, o poder-dever do Fisco de efetuar o lançamento de ofício deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 150, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo.

Recurso especial negado.

Observe-se que, embora não esteja previsto no atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, os recursos extraordinários interpostos contra acórdãos proferidos até 30 de junho de 2009 serão, por força do art. 4º do mesmo Regimento, processados de acordo com o rito previsto no RICSRF.

Assim, cientificada da referida decisão em 20 de março de 2009, e com ela não se conformando, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Recurso Extraordinário, com os seguintes argumentos:

a) o acórdão recorrido diverge da jurisprudência mantida pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos fiscais – Acórdão CSRF/02-01.308 -, sobre o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver recolhimento antecipado do imposto, devendo, portanto, ser reformado;

b) no acórdão-paradigma, ficou consignado que, não havendo o Contribuinte recolhido valor algum a título de tributo, não é possível a ocorrência da homologação tácita, uma vez que não há pagamento antecipado a ser homologado, aplicando-se a regra geral para a contagem do prazo decadencial do lançamento de ofício, descrita no art. 173, I, do CTN;

c) o lançamento da CSLL foi decorrente da compensação integral de base de cálculo negativa de períodos anteriores, não respeitando, portanto, a contribuinte o limite de 30% estabelecido pela Lei 8.981/95;

d) procedendo desta forma, a contribuinte reduziu a zero o valor da CSLL a pagar;

e) não havendo o pagamento do tributo devido, não há que se falar em lançamento por homologação, mas em lançamento de ofício, o que atrai a incidência do art. 173, I, do CTN, para a contagem do prazo decadencial;

f) na mesma sistemática é o entendimento do STJ;

g) ocorrido o fato gerador da CSLL em 31/12/1995, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir de 01/01/1996;

h) o *dies a quo* do prazo decadencial para lançamento, previsto no art. 173, I, será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido

efetuado, o que corresponde, no presente caso, ao primeiro dia do ano de 1997, findando-se este em 31/12/2001;

i) como a notificação do sujeito passivo acerca do auto de infração deu-se em 26/04/2001, não há que se cogitar de decadência.

A fim de se situar a presente controvérsia, confira-o teor do acórdão paradigma CSRF02.01-308:

COFINS — AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO — PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I, CTN. AMPLIAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL POR MEIO DE LEI ORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE_ Não havendo o Contribuinte recolhido valor algum a título de COFINS, não é possível a ocorrência da homologação tácita, uma vez que não há pagamento antecipado a ser homologado aplicando-se a regra geral para contagem do prazo decadencial do lançamento de ofício, descrita no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, que é de cinco (05) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o tributo poderia ser lançado. A decadência consubstancia-se em garantia fundamental dos contribuintes, razão pela qual se veda ao legislador ordinário fixar prazo superior àquele insculpido no art. 173 do CTN. Recurso negado."

Admitido o presente Recurso Extraordinário, a Interessada apresentou contrarrazões, com os seguintes argumentos:

a) o acórdão apresentado pela Fazenda Nacional como paradigma teve decisão a ela desfavorável, não tendo em nada contrária a decisão proferida no acórdão que se pretende reforma;

b) assim, não serve como paradigma de divergência para fundamentar a interposição do Recurso Extraordinário, impossibilitando sua acolhida, a luz do §1º, do art. 43 do RICARF;

c) o argumento trazido como sustentação do Recurso Extraordinário é novo e estranho ao argumento anterior, pois até a interposição do Recurso Especial, a Autoridade Administrativa sustentou no recurso a não ocorrência da decadência com base nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, ou seja, o período do débito não estava decaído por conta da contagem do prazo decadencial de 10 anos;

d) contudo, no Recurso Extraordinário, o argumento utilizado passou a ser o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, o que não há menor cabimento em fase de Recurso Extraordinário, já que tal argumento ou fato novo não tendo sido alegado anteriormente, restou precluso;

e) no mérito, sustenta que o acórdão recorrido não merece reforma, pois é sabido que o prazo quinquenal da decadência aplicável a Contribuição Social, é o previsto no §4º, do art. 150, do CTN;

f) o objeto da autuação em tela se deu fora do prazo máximo previsto para a Fazenda Pública constituir e cobrar o crédito tributário Fiscal, nos termos determinados pelo CTN;

g) a compensação é forma de extinção do crédito tributário, conforme exegese do art. 156, II, do CTN;

h) feita no âmbito do lançamento por homologação, tem seus efeitos equiparados aos de “pagamento”, por isso é de se afastar qualquer outra aplicação/orientação do STJ, e continuar a se aplicar o art. 150, §1º e 4º do CTN;

i) corroborando com seu entendimento, cita julgados do STJ, quais sejam: RESP 82.083, ERESP 78.301, ERESP 115.069 e RESP 248.203;

j) em relação a decadência no caso de tributo sujeito a homologação, a grande maioria dos membros do CARF mantêm a aplicação do art. 150, §4º do CTN, conforme se extrai dos acórdãos 103-22.511, CSRF/02- 01.810, CSRF/01-05.112 e CSRF/03-03.723;

k) que a decisão proferida no presente processo administrativo é a melhor interpretação dada a lei e que deve ser acolhida integralmente, para manter o acórdão proferido, anulando, definitivamente, a cobrança indevidamente constituída.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, designado para redação do voto vencedor e posteriormente, responsável pela formalização do acórdão.

Inicialmente é de se ressaltar que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, deixou de fazer parte dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sem a apresentação de seu voto, para formalização do presente acórdão. Assim, eu, como conselheiro designado - na ata de sessão de julgamento - para redação do voto vencedor, formalizo o presente acórdão. Cumpre referir, que somente em setembro de 2015 o processo foi movimentado para minha carga, para formalização do acórdão.

Ainda a título de introdução, esclareça-se que, pelo fato de o então conselheiro relator ter restado vencido, a ausência de seu voto não prejudica a clareza e completude do presente acórdão, no qual estão registrados os fatos discutidos pelo colegiado e a decisão, bem como as razões de decidir, da maioria do colegiado.

Resumidamente, pelo que é possível recordar das discussões verbais mantidas na sessão pública de julgamento, após o colegiado por unanimidade ter conhecido do recurso, por reconhecer a existência de divergência jurisprudencial independentemente do resultado do acórdão paradigma indicado pela recorrente, o então conselheiro relator, vencido, teria argumentado que deveria ser negado provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, para manter o reconhecimento da decadência do direito de lançamento, por dois motivos a seguir referidos.

(a) Pelo fato de a base de cálculo do tributo ter resultado em valor igual a zero, por conta da declaração de compensação de direitos creditórios, não haveria crédito tributário a ser recolhido e, portanto, a falta de recolhimento antecipado do tributo não seria suficiente para atrair a regra decadencial do art. 173, I do Código Tributário Nacional (CTN), devendo ser utilizada no caso a regra do art. 150, § 4º do mesmo CTN.

(b) Mesmo que fosse utilizada a regra do art. 173, I, do CTN, como o fato gerador do tributo teria ocorrido em 31/12/1995, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado seria 01/01/1996 e, assim, o prazo decadencial se extinguiria em 31/12/2000, antes da ciência do lançamento, que ocorreu em 26 de abril de 2001.

Respeitosamente discordo do entendimento do então Conselheiro Relator, tanto quanto à equivalência entre a compensação de bases negativas de CSLL e o pagamento, como quanto à determinação do termo inicial do prazo decadencial, para aplicação do Recurso Repetitivo RESP nº 973.733 – SC ao caso em questão.

O mérito da discussão diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, questão tormentosa que por tempos dividiu a jurisprudência administrativa e judicial e que, atualmente, está pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ.

A Vinculação do CARF ao STJ quanto à decadência

É notório que as inúmeras teses que versam sobre o assunto surgiram do fato do nosso Código Tributário Nacional - CTN possuir duas regras de decadência, uma para o direito de constituir o crédito tributário (art. 173), e outra para o direito de não homologar o pagamento antecipado de certos tributos previstos em lei (art. 150, §4º). Apesar de serem situações distintas, o efeito atingido é o mesmo, pois, uma vez homologado tacitamente o pagamento, o crédito tributário estará definitivamente extinto, não se permitindo novo lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na verdade, a celeuma não está no prazo da decadência, que é de cinco anos nas duas situações, mas na data de início de sua contagem. Enquanto o art. 173 fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, o art. 150, §4º, determina o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Pacificando essa discussão, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo de interpretação das leis federais, firmou o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art.

173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

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 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).

(...)

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

Observe-se que o acórdão do REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, o que significa que essa interpretação deverá ser aplicada pelas instâncias inferiores do Poder Judiciário.

Posteriormente, a Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF - RICARF, com a seguinte redação:

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

...

Desta forma, este CARF forçosamente deve abraçar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC. Entretanto, para que a aplicação da interpretação dada pelo STJ ao prazo de decadência para o lançamento de tributos possa ser realizada com segurança, faz-se necessário perquirir os fundamentos de sua decisão, e – para isso – cabem aqui dois esclarecimentos.

Esclarecimentos quanto ao Item “1” da Ementa do REsp

Logo de início, faz-se necessário esclarecer o sentido e alcance do disposto no item “1” da ementa antes reproduzida “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”

Para corretamente entender a complexa afirmação do item “1” é necessário apresentá-la na forma de implicação lógica:

SE não houver previsão legal de pagamento antecipado da exação **OU**

SE houver previsão legal de pagamento antecipado **E** não existir pagamento **E** não for constatado dolo, fraude ou simulação **E** não existir declaração prévia do débito

ENTÃO o prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

Esclareça-se que, em se tratando de implicações lógicas, se o antecedente ocorrer no mundo fenomênico, necessariamente o conseqüente deverá ocorrer. Vale dizer:

- (A) a inexistência de previsão legal de pagamento antecipado ou;
- (B) ainda, (i) a previsão legal de pagamento antecipado juntamente com (ii) a inexistência do pagamento, (iii) com a não constatação de dolo fraude ou simulação e (iv) com a inexistência de declaração prévia do débito;
- são condições suficientes para que (C) o prazo decadencial seja contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em hipótese alguma poderá acontecer de, ocorrendo o antecedente (A ou B - acima), não ser aplicável o conseqüente (C - acima).

Entretanto, caso o antecedente não ocorra, o conseqüente pode ou não ocorrer. Essa é uma regra básica de lógica dedutiva e facilmente verificável ao caso, pois: existindo previsão legal de pagamento antecipado com a inexistência de pagamento, porém **com constatação de dolo, fraude ou simulação** e com inexistência de declaração prévia do débito, sabemos que o prazo decadencial também é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Pior, ainda, é o equívoco em concluir – apressadamente – que se o antecedente não ocorrer, o conseqüente seria necessariamente a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador. Ora, no item “1” não há qualquer menção à contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, podendo o conseqüente lógico ser qualquer outro. Inclusive, já vimos, no parágrafo acima, que em situações diversas daquela descrita como condição antecedente, o conseqüente lógico pode ser o mesmo.

Com esses esclarecimentos, podemos enfrentar agora a situação em que (a) há previsão legal de pagamento antecipado, (b) não há pagamento, (c) não há constatação de dolo, fraude ou simulação, porém, (d) existe declaração prévia do débito a ser lançado. Nesse caso, de acordo com o item “1” da ementa do RESP nº 973.733 – SC, não é necessário que se conte o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Isso, por uma questão muito simples: a declaração a que se refere o item sob comento é aquela que tem a natureza de confissão de dívida e, com o débito confessado, é despidendo qualquer lançamento, posto que ele pode ser imediatamente executado e, com essa declaração, inicia-se o prazo prescricional de cobrança.

Totalmente equivocado é tentar concluir que, não sendo necessário que o prazo decadencial se conte a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, aplicar-se-ia como termo inicial da contagem do prazo decadencial o fato gerador.

Maior confusão ainda é a de, frente à situação em que há declaração apenas parcial do débito, sem qualquer recolhimento, não aplicar como termo inicial da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Nessa situação, temos totalmente atendido o antecedente lógico (a) há previsão legal de pagamento antecipado, (b) não há pagamento, (c) não há constatação de dolo, fraude ou simulação e (d) não existe declaração prévia do débito a ser lançado. Assim, ocorrendo a condição antecedente lógica, é necessária a aplicação do conseqüente, com a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Esclarecimentos quanto ao Item “3” da Ementa do REsp

Neste momento, há que se fazer mais um esclarecimento quanto ao alcance do decidido no Recurso Especial nº 973.733 – SC, especificamente quanto ao item “3” de sua ementa. Nesse item, é expressamente afirmado que *“o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”* corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, o que, se aplicado literalmente ao IRPF, levaria à conclusão de se tratar do dia 1º de janeiro do ano subsequente ao do lançamento, o que, na prática, adiaría o início de contagem do prazo decadencial em apenas um dia.

Entretanto, há que se observar que o REsp nº 973.733 – SC trata de Contribuições Previdenciárias, tributo cujo fato gerador é instantâneo (consubstanciado no pagamento de salários a empregados – saliente-se que há referência no relatório do REsp a *servidores sobre cujas remunerações estão sendo exigidas as contribuições previdenciárias*) e com periodicidade mensal de apuração. Assim, nessa situação, aplicando-se a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, caberia – como regra geral – a conclusão de que o termo inicial seria o primeiro dia do exercício subsequente ao da ocorrência do fato gerador, conclusão essa que é constante do parágrafo 3 da ementa do REsp, acima transcrita.

Desta forma, para o tributo discutido no REsp em comento – contribuições previdenciárias de períodos compreendidos entre janeiro de 1991 e dezembro de 1994, à exceção de fatos geradores ocorridos nos meses de dezembro, o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible pode corresponder ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, apenas para o mês de dezembro de 1994 é que restaria alguma dúvida quanto à decadência ter ocorrido em 1999 ou 2000. Porém, nem essa discussão era relevante ao deslinde do litígio objeto do REsp, posto que a notificação fiscal somente ocorreu em 26/06/2001.

Ocorre que o que se impõe aqui é a aplicação dos fundamentos do REsp em questão e, assim, devemos adaptar as razões de decidir ao lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, cujo fato gerador é complexo, aperfeiçoando-se no último momento do dia 31/12 de cada ano calendário.

Pois bem, sendo a CSLL um tributo com fato gerador complexo e com período de apuração equivalente ao ano-calendário, tem-se que a aplicação das premissas claramente adotadas pelo STJ ao caso em específico levam à conclusão congruente porém levemente diversa da constante do parágrafo 3 antes reproduzido. Com efeito, para que no caso se cumpra o mandamento do art. 173, I, do CTN, deve ser levado em consideração que:

(1) o fato gerador do imposto de renda se completa no último instante do dia 31 de dezembro de um ano-calendário (e.g. 31/12/1995);

(2) o lançamento de ofício somente pode ocorrer no instante seguinte, ou seja, no início do primeiro dia do ano-calendário seguinte (e.g. 01/01/1996);

(3) o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do ano-calendário subsequente (e.g. 01/01/1997); e

(4) o prazo decadencial termina ao final de 5 (cinco) anos (e.g. 31/12/2001).

Esclareça-se que a aplicação literal da conclusão constante do item “3” da ementa do REsp (que se refere a tributo com fato gerador instantâneo) ao caso (que trata de tributo com fato gerador complexivo) equivale a não aplicar os fundamentos da decisão do STJ sob o pretexto de vinculação à própria decisão.

Vale registrar que o próprio STJ, dando aplicabilidade ao recurso repetitivo, tem entendido dessa forma, conforme decisão abaixo referida:

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

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

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

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

(Edcl no Edcl no AgRg no Resp 674.497/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/02/2010, DJe 26/02/2010)

Da natureza da Compensação de Bases de Cálculo Negativas de CSLL

No entendimento do então Conselheiro Relator, foi considerado que a declaração de compensação de Bases de cálculo negativas acumuladas de CSLL de períodos de apuração anteriores com o resultado do período equivaleria ao recolhimento antecipado a que o REsp se refere. E, dessa forma, concluiu-se que, pela existência de algo que equivaleria a pagamento antecipado, o prazo decadencial deveria ser contado a partir do fato gerador (e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado).

Ocorre que, há – salvo melhor juízo – um equívoco nessa linha de raciocínio: a compensação de bases de cálculo negativas de CSLL, de períodos anteriores, não pode equivaler a antecipação de pagamento, posto que essa compensação ainda está no âmbito da apuração da base de cálculo do tributo do período. Ora, antes de apurada a base de cálculo do período, não há como saber se existe débito a ser recolhido e, portanto, ainda não ocorreu qualquer recolhimento.

Nesse sentido, basta fazer referência ao art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995, que determina que, para apuração da base de cálculo de CSLL, possam ser compensados valores referentes a bases de cálculo negativas, acumuladas de períodos posteriores:

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Nesses termos, temos que: (a) a base de cálculo do tributo é o lucro líquido do período (receitas deduzidas das despesas), ajustado pelas adições, exclusões ou compensações. A compensação de bases de cálculo negativas de CSLL, acumuladas de períodos posteriores, nada mais é do que um favor fiscal em que – sob condições e limites – pode-se reduzir a base de cálculo do período, por conta de bases de cálculo negativas de períodos anteriores.

Se, com a compensação de bases de cálculo negativas de períodos anteriores, não há base de cálculo positiva para o período e, conseqüentemente, não há tributo devido declarado, não resta necessariamente comprovado qualquer recolhimento de tributo no período. Saliente-se que pode haver bases negativas acumuladas do tributo sem que tenha havido qualquer recolhimento de tributo, no período e também em períodos anteriores.

Para fins de clareza, é importante diferenciar o instituto da compensação de bases de cálculo negativas com o da compensação de saldo negativo de CSLL. Enquanto o primeiro diz respeito ao levantamento da base de cálculo do tributo, o segundo está no âmbito da extinção do débito devido. Vejamos:

- se durante um determinado período de apuração, foi recolhida por estimativa mensal valor superior àquele devido ao final do período, resta configurado o saldo negativo do tributo - esse saldo negativo equivale a um indébito e pode ser restituído ou utilizado para compensar o tributo devido em períodos posteriores; e

- se, no período posterior, o tributo devido for compensado com saldo negativo de CSLL, ele estará extinto tal qual tivesse sido recolhido (pois essa compensação implica a ocorrência de um recolhimento a maior em período anterior);

- então a compensação de saldo negativo de CSLL de períodos anteriores para quitação do tributo devido equivale ao pagamento desse tributo.

No presente caso, não restou comprovado qualquer pagamento de tributo, nem compensação de eventual saldo negativo. Tão somente, houve a compensação de bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores e, com isso, ocorreu a apuração de base de cálculo nula do tributo para o período, com a conseqüente declaração de que nenhum pagamento seria devido. Nesse caso, aplicando-se o disposto no REsp, o prazo decadencial deve ser aquele previsto no art. 173, I do Código Tributário Nacional.

Conclusão

Como o lançamento se refere fato gerador ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário de 1995, diante da ausência de antecipação de pagamento, o prazo decadencial se iniciou em 01/01/1997 e terminou em 31/12/2001. Como a ciência do lançamento se deu em 26/04/2001 (fl. 56), o crédito tributário não havia sido fulminado pela decadência.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional para afastar a

Processo nº 13819.000875/2001-28
Acórdão n.º **9900-000.275**

CSRF-PL
Fl. 476

decadência do lançamento, devendo o processo retornar para análise das demais questões do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Luiz Eduardo de Oliveira Santos