



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

Processo n° 16327.001898/2002-61
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.967 – 1ª Turma
Sessão de 5 de julho de 2017
Matéria Decadência
Recorrente UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
Interessado UNIBANCO-UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DECADÊNCIA. INCIDÊNCIA DA REGRA DO art. 150, § 4º, do CTN.

Preenchidos os requisitos para a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, bem como do decurso do prazo de cinco previsto nesse dispositivo, deve ser reconhecida a extinção do crédito tributário pela decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Adriana Gomes Rego. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinatura digital)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas, Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida **UNIBANCO-UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS SA** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão n. **1101-000.178** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial trata de termas pertinentes **(1)** à contagem do prazo decadencial, **(2)** à possibilidade de dedução dos valores referentes a tributos com exigibilidade suspensa, e **(3)** à possibilidade de dedução de despesa com juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa.

Conforme se colhe do Termo de Verificação Fiscal, esses são os fatos presentes no caso (**e-fls. 48 e seg.**):

“Na apuração do lucro líquido, dos mencionados anos-calendário [1996 a 2000], o contribuinte deduziu os valores, abaixo discriminados, relativamente a tributos e contribuições, que estavam, à época, com exigibilidade suspensa por força de medidas judiciais, bem como os respectivos juros de mora, importâncias essas contabilizadas a crédito da conta 4.9.4.50.00-6 denominada “Provisão para Fiscais” (e-fls. 48-49).

“Como se depreende da legislação tributária acima reproduzida, a provisão formada para pagamento dos tributos, contribuições e respectivos acréscimos legais, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 do C.T.N., não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido pelo regime de competência, ou seja, somente serão dedutíveis quando do efetivo pagamento” (e-fls. 53)

A DRJ, por meio do acórdão n. 10.404, julgou a impugnação administrativa parcialmente procedente, mantendo o lançamento em parte (**e-fls. 1099 e seg.**). A decisão restou assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa; NULIDADE DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A descrição completa dos fatos, bem como a indicação da capitulação legal da autuação, constituem-se em elementos suficientes para que o sujeito passivo possa exercer plenamente o seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Não há nulidade quando se verifica ser o crédito tributário lançado parcialmente procedente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: BASE DE CÁLCULO. ADIÇÕES AO RESULTADO DO PERÍODO-BASE. IRPJ e CSLL.

Devem ser adicionadas ao resultado do período-base, para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as importâncias antes deduzidas, segundo o regime de competência, referentes a tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de decisão judicial.

POSTERGAÇÃO. MULTA ISOLADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não ocorre a denúncia espontânea quando o recolhimento do tributo é efetuado fora do prazo sem acréscimo dos juros de mora. Configurada a obrigatoriedade da multa de mora, o seu não recolhimento implica no lançamento da multa isolada, nos termos do § 1º, II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Incabível a redução dos tributos lançados de ofício pela compensação de créditos alegados pelo sujeito passivo sem os atributos de certeza e liquidez exigidos pela lei tributária.

JUROS DE MORA. SELIC.

Ao crédito tributário não recolhido no vencimento são acrescidos juros de mora calculados com base na -Taxa Selic, cujo montante efetivo será determinado no momento da liquidação do débito.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: CSLL. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. PROCESSO APARTADO.

Deverá ser apartado em outro processo a exigência da CSLL calculada com alíquota superior a 8%, nos períodos em que a exigibilidade esteve suspensa, para que seja aguardado o deslinde das respectivas ações judiciais, excluindo-se da exigência a correspondente multa de ofício, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/1996.

Lançamento Procedente em Parte

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte (**fls. 1136 e seg. do e-processo**). Na decisão recorrida, a Turma *a quo* acordou, por unanimidade dos votos, em negar provimento ao recurso de ofício; por unanimidade dos votos, acolher a decadência da CSLL do ano-calendário de 1996; por maioria dos votos, dar provimento ao recurso quanto a matéria “dedutibilidade dos juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa, no IRPJ”, nos períodos dessa suspensão; por maioria dos votos, reconhecer a dedutibilidade dos tributos e juros questionados judiciamente na apuração da base de cálculo da CSLL; e, por unanimidade dos votos, considerar prejudicada a apreciação das demais alegações recursais (**e-fls. 1609 e seg.**).

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1997, 1999, 2000

RECURSO EX OFFICIO

IRPJ/CSLL. BASE DE CÁLCULO. Independentemente do exame do mérito quanto ao lançamento, os erros cometidos na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devem ser corrigidos pelas autoridades administrativas.

RECURSO VOLUNTÁRIO

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder

Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, como preconizado na nossa Carta Magna. Assim, somente será apreciada nos Tribunais Administrativos quando uniformizada e pacificada na esfera judicial pelo Supremo Tribunal Federal.

LUCRO REAL JUROS - MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - PAGAMENTO POSTERIOR - Se no momento da fiscalização os juros não mais estão com exigibilidade suspensa, a autoridade fiscal deve fazer o lançamento como postergação, avaliando a repercussão dos pagamentos posteriores, assim como dos demais efeitos dos ajustes promovidos no lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DECADÊNCIA - Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

BASE DE CÁLCULO DA CSLL - TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa E CORRESPONDENTES JUROS - DEDUTIBILIDADE - Inexiste, na legislação, norma que determine a adição, à base de cálculo da CSLL, de tributos com exigibilidade suspensa e correspondentes juros moratórios.

Note-se que, embora o recurso voluntário tenha sido julgado na sessão de 27.08.2009, o respectivo acórdão apenas foi publicado em 29.06.2015. Nesse intervalo, mais precisamente em 30.01.2014, o contribuinte peticionou informando a adesão a programa de parcelamento e a conseqüente desistência da discussão de parcela do débito, nos seguintes termos (**e-fls. 1590 e seg**):

UNIBANCO – UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS, com sede na Avenida Eusébio Matoso, nº 891, Pinheiros, São Paulo/SP, inscrito no CNPJ/MF sob o nº 33.700.394/0001-40 vem, por suas advogadas infra-assinadas (**doc. 01**), nos termos do artigo 14 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 07, de 15 de outubro de 2013 (com as alterações da Portaria PGFN/RFB nº 13/2013), comunicar que efetuou o recolhimento do IRPJ referente a dezembro de 1997, 1998 e 2000, da CSLL referente a dezembro de 1997, 1999 e 2000, bem como dos juros e multa, discutidos nestes autos, com os benefícios concedidos pela Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, cujo prazo para adesão foi reaberto pela Lei nº 12.865, de 09 de outubro de 2013, conforme guias de arrecadação e planilha de cálculo anexas (**doc. 02**).

Por essa razão, o peticionante desiste do Recurso Voluntário interposto e renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamenta o referido recurso, **especificamente no que tange às parcelas dos débitos mencionados acima, devendo a lide administrativa permanecer com relação ao ano de 1996, que foi atingido pela decadência.**

Nesse cenário, a discussão remanescente neste processo administrativo está adistrita ao período de **1996**, o qual a decisão recorrido considerou alcançado pelo decadência.

Em face do acórdão prolatado pela Turma *a quo*, a PFN interpôs recurso especial arguindo divergência de interpretação a respeito dos três temas acima indicados: **(1)**

decadência; **(2)** dedutibilidade de tributo com exigibilidade suspensa; **(3)** dedutibilidade dos juros de mora referentes aos tributos com exigibilidade suspensa (**e-fls. 1642 e seg.**). O aludido recurso foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 1698 e seg.**).

Em breve síntese, alega a recorrente em seu recurso:

- “Logo, para que se possa cogitar de lançamento por homologação a ensejar a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, o contribuinte deve ter procedido à antecipação do pagamento do tributo. Não ocorrendo a antecipação do pagamento, nada há a homologar, ocorrendo, em verdade, lançamento de ofício, o qual rende ensejo, para determinação do termo inicial da contagem do prazo de decadência, à aplicação da norma contida no art. 173, I, do CTN” (e-fls. 1672).
- “O entendimento acima sedimentado e agora pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça não deixa espaços para outras divagações ou interpretações senão a amplamente exposta e defendida pela Fazenda Pública: ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento sob a modalidade por homologação, não ocorrendo a antecipação do pagamento do tributo apurado, para aferição do prazo decadencial, deverá ser aplicada a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, independentemente da constatação de ocorrência de fraude, dolo ou simulação na espécie” (e-fls. 1674).
- “Nos termos acima expostos, considerando-se que a CSLL relativa ao ano-calendário de 1996 foi objeto de lançamento cientificado ao sujeito passivo em 24/04/2002, cabe concluir que não se operou o transcurso do prazo decadencial” (e-fls. 1676).
- “O art. 2º, §1º, letra “c”, item 3, da Lei 7.689/1988, com redação determinada pelo art. 2º da Lei 8.034/1990, dispõe que para efeito de determinar a base de cálculo da CSLL, o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda. Portanto, para determinação da base de cálculo da CSLL, o valor inicial é o lucro líquido apurado segundo a legislação comercial. Como tal se compreende a adoção dos princípios contábeis geralmente aceitos, que compreende o regime de competência nos registros das obrigações” (e-fls. 1677).
- “Como se observa das disposições acima transcritas, a legislação determina expressamente a adição dos juros de mora, pois se o §1º do art. 41 da Lei 8.981/95 dispõe sobre uma exceção em relação à dedutibilidade de tributos e contribuições na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, de que não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, conseqüentemente, os juros de mora incidentes sobre esses valores também não podem seguir o regime de competência, por serem acessórios do principal” (e-fls. 1686).

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da PFN (**fls. 1723 do e-processo**), em que argumenta, em breve síntese, que:

- “(...) o recurso interposto pela Fazenda Nacional não merece ser conhecido por esta E. Câmara Superior, uma vez que (i) quanto à decadência, tenha sido devidamente recolhida a CSL apurada em 31.12.1996, não se configura a divergência entre os acórdãos paradigmas e a decisão recorrida; e (ii) quanto às demais matérias, carece de interesse processual da Recorrente, uma vez que os créditos tributários foram extintos por força do pagamento realizado pela Recorrida, valendo-se das benesses da Lei nº 11.194/09” (e-fls. 1734).

- Não haveria norma que regesse a CSLL vedando a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa e dos juros correspondentes para efeito de sua apuração.
- O regime de competência exigiria que a despesa seja registrada quando incorrida, não quando paga, logo, dever-se-ia registrar a despesa do tributo no momento do seu fato gerador.
- “Por fim, ressalta a Recorrida que, em razão do acolhimento da preliminar de decadência, a C. 1ª Turma da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não apreciou outros fundamentos de seu Recurso Voluntário atinentes ao lançamento da CSL, relativa ao ano-base de 1996” (e-fls. 1748).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator.

Quanto ao conhecimento do recurso especial, importa delimitar a discussão apenas quanto ao período de 1996, tendo em vista a renúncia do contribuinte aos demais períodos incluídos em programa de parcelamento tributário.

Ademais, pugna o contribuinte não seja conhecido o recurso especial interposto pela PFN, pois não restaria evidenciada a divergência entre os acórdãos indicados como paradigmas e o acórdão recorrido. Não haveria semelhança fática entre os aludidos acórdãos capaz de evidenciar divergência hábil ao manejo do recurso especial.

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto pela PFN, razão pela qual não merece reparo. Enquanto o acórdão recorrido compreendeu que apenas seria necessário aferir se o tributo seria sujeito ou não ao lançamento por homologação, os acórdãos indicados como paradigmas compreenderam que tal dado não seria suficiente para ensejar a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, fazendo-se necessário aferir se declaração e quitação do tributo, ainda que parciais, teriam sido realizados. A questão se houve ou não declaração e pagamento, ainda que parcial, no presente caso, é matéria a ser analisada no exame do mérito recursal.

No mérito, deve ser analisado se houve o decurso do prazo decadencial quanto ao período de **1996**, bem como a possibilidade de dedução, da base de cálculo da CSLL (ou necessidade de adição) tanto de tributos com exigibilidade suspensa como dos juros sobre eles incidentes.

Quanto à contagem do prazo decadencial, o acórdão recorrido, prolatado em 27.08.2009, adotou a concepção então difundida de que todos os tributos sujeitos ao lançamento por homologação estariam necessariamente submetidos à regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Ocorre que, logo em 18.09.2009, foi publicado o acórdão do REsp n. 973.733/SC, sob o rito dos recursos repetitivos, assim ementado:

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 imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

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 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.

(STJ, REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

No presente caso, a aplicação da norma veiculada pelo REsp n. 973.733/SC, embora exija investigação e fundamentação diversa da presente no acórdão recorrido, não altera o seu resultado, qual seja, o reconhecimento da decadência quanto ao período de 1996, com a incidência do art. 150, § 4º, do CTN.

Como se observa às **e-fls. 5 e seg.**, bem como **e-fls. 1.764 e seg.**, em 1996, houve substancial declaração, com efeito constitutivo, de CSLL. Ademais, em vista da opção pela apuração anual do tributo, o contribuinte apurou estimativas mensais, que foram pagas ou compensadas com saldo negativo de exercícios anteriores (**e-fls. 1.790 e seg.**).

Conclui-se, portanto, que a regra aplicável ao caso é, realmente, o art. 150, § 4º, do CTN. Como o lançamento tributário foi formalizado em **24.04.2002 (e-fl. 88)**, o período de **1996** foi alcançado pela decadência.

Nesse seguir, por reconhecer a decadência do período de 1996 e ser esta uma questão preliminar à análise das demais matérias de mérito presentes no recurso especial, voto no sentido de **lhe NEGAR PROVIMENTO**.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto