



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001741/2005-40
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.346 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de fevereiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ADVENTURE WORLD DO BRASIL TURISMO LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000, 01/04/2000 a 30/06/2000

AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO. Quando não se consegue realizar o cotejo entre o acórdão recorrido e paradigma, com vistas à devolver a matéria a esta CSRF, o recurso não deve ser conhecido.

DECADÊNCIA. 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. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação, em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo, de que não apurou base tributável no período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, acordam em negar-lhe provimento, vencidos a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) e o conselheiro Luis Henrique Marotii Toselli, que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 598 a 605 do Volume 4, digitalizado) e sujeito passivo (fls. 643 a 654 do Volume 4, digitalizado) contra o Acórdão nº **1801-00.216** (fls. 587 a 594-v do Volume 4, digitalizado), proferido pela 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF em 6.4.2010, por meio do qual, decidiu, por maioria de votos acolher a preliminar de decadência dos 1º e 2º trimestres de 2000, e, por unanimidade, reconhecer de ofício a nulidade dos lançamentos de PIS e Cofins lançados com bases trimestrais e, no mérito, negar provimento para manter a exigência relativa a omissão de receitas apuradas em *invoices* emitidas e depósitos não comprovados.

A decisão recorrida foi consubstanciada com a seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2001, 2002, 2003

DECADÊNCIA. IRPJ.

Discorrido o prazo quinquenal para proceder ao lançamento tributário de tributo sujeito ao lançamento por homologação, contado do fato gerador, decaído está o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário.

PIS E COFINS. NULIDADE DE LANÇAMENTO. BASES TRIMESTRAIS.

As contribuições do PIS e da Cofins não podem ser exigidas em bases trimestrais, razão pela qual é nulo o lançamento fiscal que não observa rigidamente as normas tributárias de regência aplicáveis à exigência dos tributos, por ofensa ao princípio tributário da estrita legalidade.

OMISSÃO DE RECEITAS *INVOICES*. VALOR COMPROBATÓRIO DE RECEITA AUFERIDA. CLIENTES ESTRANGEIROS.

Não comprovado nos autos que os valores constantes de *invoices* emitidas para clientes estrangeiros foram posteriormente cancelados ou abatidos, mantém-se o lançamento tributário erguido sobre estas faturas internacionais.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS NÃO CONTABILIZADOS. CONTA NO EXTERIOR ADMINISTRADA POR DOLEIRO.

Não logrando a contribuinte comprovar a efetiva contabilização de depósitos efetuados no exterior sendo a beneficiária dos valores em conta administrada pelo Banco Chase - Beacon Hill, conforme listagem remetida à RFB pela Superintendência da Polícia Federal lastreada em fatos provados, mantém-se o lançamento tributário realizado por omissão de receitas.

NORMAS PROCESSUAIS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Preclui na fase recursal a fundamentação não apresentada na fase impugnatória.

O presente processo versa sobre lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativo à omissão de receitas em decorrência de depósitos não contabilizados em conta de disponibilidade financeira mantida junto ao Banco Chase de Nova Iorque e administrada pelo "Beacon Hill Service Corporation" e confirmado com as *invoices* emitidas e não contabilizadas.

A DRJ, ao julgar a impugnação, exonerou parte do lançamento em razão do reconhecimento de ofício da decadência relativo ao 3º trimestre de 2000.

A 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, ao dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, decidiu (i) considerar decaídas as exigências de IRPJ e CSLL relativas aos 1º e 2º trimestre de 2000, em razão da ciência do lançamento ter ocorrido em 11.11.2005; (ii) cancelar as exigências do PIS e da Cofins por erro de apuração, ao utilizar no lançamento bases trimestrais; (iii) manter a exigência do IRPJ e da CSLL por omissão de receitas relativas a depósitos e *invoices* emitidas e não contabilizadas nos AC2001 e AC2002.

Em sede de Recurso Especial, a Fazenda Nacional se insurge contra à aplicação do termo inicial para contagem do prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN) e quanto à exoneração total do PIS e da Cofins, que deveria ser mantido em relação ao último mês de cada trimestre. Indicou como paradigmas os Acórdãos nº 9101-00.460 e nº 107-07.968 sobre decadência e nº 101-96.298 em relação à possibilidade de manutenção parcial de lançamento do PIS e da Cofins.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido conforme Despacho (fls. 624 a 627 do Volume 4, digitalizado) em relação às duas matérias.

Cientificado em 24.8.2011 do Despacho que admitiu o Recurso Especial da Fazenda Nacional e Acórdão que julgou o Recurso Voluntário (fls. 628 do Volume 4, digitalizado), o sujeito passivo apresentou contrarrazões (fls. 638 a 642 do Volume 4, digitalizado) e Recurso Especial (fls. 643 a 654 do Volume 4, digitalizado).

Em suas contrarrazões, o sujeito passivo defende a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN em razão de que o Fisco já dispunha de informações prestadas em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e que a regra do art. 173 do CTN se aplica apenas aos casos em que a Administração Tributária não dispõe de informações para homologar o autolancamento.

Por sua vez, o Recurso Especial do sujeito passivo não foi admitido conforme Despacho (e-fls. 1.274 a 1.285), em relação à matéria “omissão de receitas – diferença entre documentos internos sem efeito fiscal e a contabilidade”, o qual inclusive não foi objeto de agravo, estando portanto, fora do escopo de análise por esta CSRF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andrea Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O Recurso Especial da PGFN, conforme despacho de admissibilidade (fls. 624/627) foi admitido em relação às seguintes matérias:

- (i) Interpretação dos artigos 150, § 4º do CTN e 173, inciso I do CTN – apresenta como paradigmas os acórdãos nº 9101-00.460 e nº 107-07.968; e

- (ii) Nulidade do lançamento quanto ao PIS e à Cofins, quando este for realizado em bases trimestrais – apresenta como acórdão paradigma o de nº 101-96.298.

No caso, vale dizer que em sede de contrarrazões não houve questionamento do conhecimento por parte do contribuinte.

Ocorre que, no tocante à 1ª matéria, nos termos do despacho de admissibilidade, bem caracterizada se encontra a divergência e portanto, conheço do recurso em relação a este ponto.

Quanto à segunda matéria, ressalto, em que pese o recorrido ter declarado nulo o lançamento, o paradigma apresentado não traz em seu bojo discussão acerca de nulidade sobre a matéria em destaque. Apenas aponta que poderia haver ajuste no tocante ao PIS e à COFINS, mesmo com a exigência do IRPJ e a CSLL canceladas, tendo em vista o aspecto temporal. OU seja, a discussão sobre se pode ou não se decretar a nulidade nestas bases não se travou no âmbito do paradigma.

Neste sentido, por ausência de similitude fática, não conheço do recurso especial quanto à segunda matéria.

Assim sendo, conheço parcialmente do recurso especial interposto pela PGFN, apenas no tocante à matéria decadência.

2. Mérito

Aplicação do termo inicial para contagem do prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN

Conforme relatado, a Turma *a quo*, decidiu considerar decaídas as exigências de IRPJ e CSLL relativas aos 1º e 2º trimestres de 2000, em razão da ciência do lançamento ter ocorrido em 11.11.2005, com base no art. 150, § 4º do CTN.

Registre-se que a exoneração do crédito para o 3º Trimestre de 2000, também em razão da decadência, foi decida pela DRJ, por existir pagamento relativo a esse trimestre.

A fundamentação na decisão recorrida consistiu em, havendo a empresa entregue a DIPJ e a DCTF relativa aos primeiros dois trimestres, o não pagamento decorreu de o contribuinte ter apurado prejuízos fiscais. Todavia, aduz, restou possível, desde o início, o exercício de fiscalização para que se homologasse ou retificasse os valores espontaneamente apurados.

A Fazenda Nacional, em suas razões de Recurso Especial, defende que a decisão desconsiderou precedentes do CARF ao considerar irrelevante a circunstância de não ter havido pagamento do tributo para fins de aplicação do art. 173, I, do CTN. Fundamenta ainda sua posição em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (EREsp 101.407/SP, EREsp 278.727/DF, REsp 75.075/RJ, REsp 106.593/SP, e EREsp 572.603/PR), no sentido de que, não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, não há atividade a ser homologada, logo o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN, e não pelo art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal.

Em contrarrazões, o sujeito passivo entende correta a aplicação da regra de decadência para os primeiros dois trimestres de 2000 e fundamenta sua posição no RE 973.733/SC; adicionalmente, menciona que o não pagamento decorreu de a mesma ter apurado prejuízo. Defende que a regra do art. 173, I, do CTN se aplica apenas aos casos em que o Fisco não dispõe de informações para homologar.

Os Acórdãos paradigmas indicados firmaram posição no seguinte sentido:

Acórdão nº 9101-00.460

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Restando configurado que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário deve observar a regra do art. 173, inciso I, do CTN. Precedentes no STJ, nos termos do RESP nº 973.733 - SC, submetido ao regime do art. 543 - C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Acórdão nº 107-07.968

IRPJ. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. RECOLHIMENTO DE TRIBUTO COM INSUFICIÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESLOCAMENTO DO COMANDO LEGAL PARA O INCISO I, ART. 173 DO CTN.

Na hipótese em que **o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável** e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), o prazo decadencial de cinco anos, nos termos do art. 173, I, do CTN, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia ser realizado. STJ. REsp. 182.241-SP., Relator Min. João Otávio Noronha. Julgado em 03.02.2005. (g.n.)

O caso aqui em comento, trata de analisar se a apresentação de DIPJ pelo contribuinte, que indique a inexistência de valores a pagar, em face da apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL nos trimestres em análise, possui o condão de atrair a aplicação da regra decadencial contida no art. 150, § 4º, do CTN, conforme entendeu a decisão recorrida, ou se, nesta situação, se deve aplicar a regra decadencial contida no art. 173, inciso I, do mesmo CTN, conforme entende a recorrente, e também a decisão paradigmática apresentada.

Interessante observar que, apesar de terem chegado a conclusões diversas sobre a matéria, diante da mesma situação fática, tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas defenderam a obrigatoriedade de aplicação do entendimento exposto pelo STJ no REsp 973.733 para a solução do litígio, em razão do quanto disposto no art. 62 do Regimento Interno do CARF.

Assim se posiciona o STJ no âmbito do REsp 973.733, conforme ementa abaixo transcrita:

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 inócorre, 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.

No caso, entendo que o julgado do STJ aponta, para a contagem do prazo decadencial *segundo as disposições do art. 173, I, do CTN*, como **regra geral**.

Além disto, o precedente observa que este artigo deve ser o utilizado para a contagem do prazo decadencial mesmo no caso dos lançamentos por homologação (tratados no art. 150 do CTN), em que a lei prevê o dever do pagamento antecipado da exação, mas este “inócorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

Suprimindo-se da manifestação do STJ acima negritada a observação relativa à “constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte”, eis que esta não comporta maiores dúvidas ou digressões, ante a clareza do dispositivo legal correspondente (parte final do art. 150, § 4º, do CTN), o que resta é a determinação para a aplicação do art. 173, I, do CTN, aos casos de

lançamento por homologação em que o **pagamento antecipado** da exação **“inocorre, (...) inexistindo declaração prévia do débito”**.

Do exposto, o que extraio do precedente em questão é que, no caso de se tratar de lançamento por homologação, as duas condições mencionadas são **cumulativas**, na ótica do STJ, para que se aplique o art. 173, I, do CTN, ou seja: é necessário **não haver pagamento** e tampouco haver **declaração prévia do débito**.

Ou, dito de outra forma, quando se tratar de lançamento por homologação em que não esteja configurado o dolo, fraude ou simulação, há duas circunstâncias que podem levar à **não aplicação, ao caso concreto, da regra geral do art. 173, I, do CTN**: (i) o contribuinte efetuar o **pagamento antecipado**; (ii) o contribuinte fazer a **declaração prévia do débito**.

Por **declaração prévia do débito** só posso entender que o STJ esteja fazendo referência àquelas declarações que efetivamente possuem o **caráter constitutivo do débito**, vale dizer, àquelas declarações que são passíveis de execução fiscal, tornando prescindível o lançamento para a satisfação do crédito tributário.

O crédito tributário, neste caso, se extinguiria, em última análise, pelo seu **pagamento** quando da eventual execução fiscal a ser promovida.

Somente assim vislumbro a possibilidade de conferir alguma razão para que a **“declaração prévia do débito”** tenha sido mencionada no precedente em questão, uma vez que, de resto, todas as demais menções feitas no acórdão, assim como até mesmo nos precedentes do próprio STJ ali transcritos parcialmente, em reforço ao raciocínio ali expendido, dizem respeito tão somente ao **pagamento**, sem nenhuma vinculação ou menção à **“declaração prévia do débito”**.

O próprio STJ, conforme visto, no precedente em questão, não faz qualquer esclarecimento da razão pela qual, em uma ou outra passagem do voto, assim como na sua própria ementa, aqui ao norte transcrita, fez constar a expressão **“inexistindo declaração prévia do débito”** após a menção à ausência do pagamento. Deste modo, não vislumbro razão alguma pela qual a interpretação para tal **“declaração prévia do débito”** deva ser feita de forma abrangente a ponto de nela fazer incluir até mesmo as declarações de cunho meramente informativo, sem nenhuma possibilidade concreta de algum dia virem a se materializar em **pagamento**.

As declarações que possuem natureza de confissão de dívida, em se tratando de IRPJ e de CSLL, são hoje a DCTF e a DCOMP.

Em se tratando de DIPJ, cediço que esta declaração, **a partir do ano calendário de 1999**, possui caráter meramente **informativo**, não podendo os débitos acaso ali existentes serem executados. Somente as declarações anteriores a 1999, tais quais as antigas Declarações de Rendimentos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIRPJ), constituíam confissão de dívida.

No caso concreto, sendo inequívoca a **inexistência de pagamento**, e tratando-se ademais de **DIPJ do ano calendário de 2000**, entendo que a recorrente não atendeu a nenhuma das duas condições alternativas que o STJ estabeleceu para que fosse aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Não havendo nem o pagamento prévio, nem a prévia declaração constitutiva do débito, não há o que homologar, devendo-se aplicar, portanto, a regra geral de decadência contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Nestas condições, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer as exigências do 1º e 2º trimestres de 2000 tanto de IRPJ, quanto de CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de dar provimento ao recurso especial da PGFN na parte conhecida. Prevaleceu o entendimento de que deveria ser negado provimento ao recurso e mantida a decadência declarada, no acórdão recorrido, para as exigências de IRPJ e CSLL formalizadas para os 1º e 2º trimestres do ano-calendário 2000.

No âmbito do CARF, a matéria tem seu julgamento afetado pelas disposições do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem 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*.

Acrescente-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça também aprovou a Súmula nº 555 segundo a qual: *Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o*

pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Todavia, os precedentes para a consolidação deste entendimento, para além do que já consignado acerca do REsp nº 973.733/SC antes referido, têm em conta as seguintes circunstâncias fáticas:

- AgRg nos EREsp 1199262 / MG: afirma aplicável a regra do art. 150, §4º do CTN se o crédito tributário exigido decorre de pagamento a menor de tributo reduzido por creditamento indevido em sistemática não-cumulativa;
- AgRg no Ag 1241890 / RS: confirmou a decadência de crédito tributário relativo a Imposto sobre Serviços – ISS lançado depois de expirado o prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no Ag 1394456 / SC e AgRg no Ag 1407622 / PR: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 20880 / PE: validou aplicação da regra do art. 173, I do CTN a tributo estadual sob a premissa de que não havia pagamento ou declaração, como informado na Inscrição em Dívida Ativa;
- AgRg no AREsp 102378 / PR: infirmada a notificação anterior do lançamento, confirmou-se a decadência de Contribuição ao SENAI constituída depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 246013 / SE: rejeitou a alegação de que a exigência de diferencial de alíquota de ICMS estaria associada a pagamento parcial e manteve a regra decadencial do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 252942 / PE: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de IRPF decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto sem explicitar se houve alegação de pagamento antecipado ou declaração do débito;
- AgRg no AREsp 260213 / PE e AgRg no REsp 1074191 / MG: validaram a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de ICMS sem prova de pagamento ou declaração do débito;
- AgRg no REsp 1218460 / SC: manteve a aplicação da regra do art. 173, I do CTN para lançamento de contribuição devida à Fazenda Nacional diante da *inexistência de qualquer pagamento antecipado do tributo por parte da ora recorrente (Sujeito Passivo), a qual permaneceu totalmente inerte à obrigação conforme provas de extrato analítico de débitos;*
- AgRg no REsp 1235573 / RS: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN porque *a parte deixou de efetuar o pagamento da contribuição devida sobre o 'prêmio por tempo de serviço', em sua totalidade, não havendo que se falar em pagamento parcial ou recolhimento a menor da contribuição sobre a folha de salários;*
- AgREsp 1277854 PR: afasta a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN se *inexistiu pagamento de tributos pela empresa, mas apenas*

apresentação de DCTF contendo informações sobre supostos créditos tributários a serem compensados;

- REsp 985301 / SC e REsp 1015907 / RS: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência de Contribuição Previdenciária depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- REsp 1090021 / PE: afasta pretensão de aplicação da regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e declara decaída exigência de Contribuição Previdenciária formalizada depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- REsp 1154592 / PR: confirma aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN a lançamento de IRPJ, IRRF e CSLL por inexistência de pagamento, mas com relato de aplicação de multa qualificada e agravada;
- REsp 1344130 / AL: confirma aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN a lançamento de IRPJ porque *o simples fato de a apuração e o pagamento do crédito terem ocorrido após o vencimento do prazo previsto na legislação tributária não desloca o termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I, do CTN) e também porque não consignada a existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte que efetuou o pagamento após o vencimento.*

Confirma-se, portanto, que a quase totalidade dos precedentes sequer tangenciou a repercussão das obrigações acessórias impostas aos sujeitos passivos. Quanto à decisão no AgRg no REsp nº 1.277.854/PR, ela aparenta contrariar a decisão em sede de repetitivos proferida no REsp nº 973.733/SC que cogita da aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN na hipótese de informação do débito em DCTF, muito embora apontamentos ao longo do voto da primeira, acerca da informação do débito em declaração, indiquem corresponder à formalização da compensação, mas não em Declaração de Compensação – DCOMP, vez que referente a débitos de IRRF devidos em abril e maio de 1998, enquanto referida declaração somente foi instituída com a Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002. Nota-se, ainda, que se a decisão no AgRg no REsp nº 1.277.854/PR negasse a aplicação do art. 150, §4º do CTN na hipótese de declaração parcial do débito em DCTF, ela poderia estar em contradição com a própria súmula aprovada, segundo a qual, *recorde-se, quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

De todo o exposto conclui-se que não há, naquele julgado ou nos demais que instruem a Súmula nº 555 do STJ, 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, no ano-calendário 2000 a Contribuinte optou pela apuração trimestral do lucro real, apresentando DIPJ com prejuízo fiscal e base negativa de CSLL nos 1º e 2º trimestres (e-fls. 26/27 e 32/33), e a autoridade fiscal observou esta opção, promovendo apenas exigência suplementar em razão das infrações constatadas, e inclusive aproveitando os prejuízos e bases negativas informadas para reduzir a base tributável dos períodos referidos (e-fls. 287/288 e 3074).

Em tal contexto, importa ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a Contribuinte, ao optarem pela apuração do lucro real trimestral em 2000. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar o resultado trimestralmente 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 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 período de apuração 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 circunstâncias, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual *a lei não prevê o pagamento antecipado da exação*, nem mesmo naquela onde, *a despeito da previsão legal, o mesmo 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:

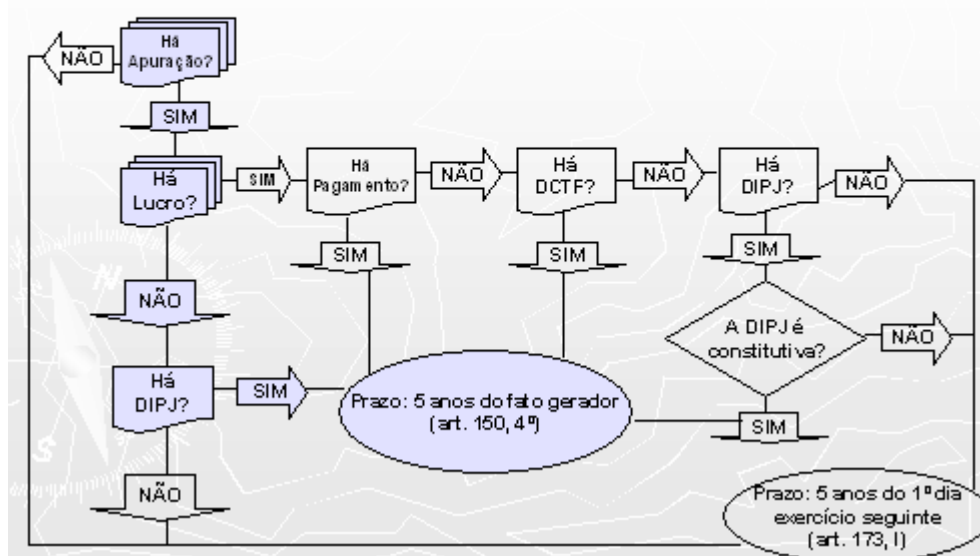
Corrente 1: A contagem do prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário é a do art. 150, §4º do CTN, porque: 1º) trata-se de lançamento por homologação – aquele no qual a Lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento do imposto devido, sem prévio exame da 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 I. Professor Eurico Marcos Diniz de Santi dirigiu os estudos sobre particularidades do tema “Decadência” que não estavam tratadas em sua tese.

E um dos resultados destes trabalhos pode ser visualizado na parte “B” do livro publicado em 2006, da qual constam os fluxogramas com as *possíveis soluções para as diversas possibilidades de ocorrência da decadência no percurso da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica*, e por consequência também da CSLL, sujeita a regras semelhantes de apuração e recolhimento. A “Situação 6”, ali constante à p. 148, destaca hipótese na qual se enquadra o caso em análise nestes autos:

SITUAÇÃO 6



Como dito, demonstrada está a apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL nos 1º e 2º trimestres de 2000, e a autoridade lançadora nada menciona nos autos acerca da imprestabilidade da apuração assim informada em DIPJ. O lançamento restringe-se à adição dos valores omitidos, de modo que a apuração correspondente, do IRPJ e da CSLL, justificando a ausência destes recolhimentos, foi regularmente informada ao Fisco em cumprimento a obrigação acessória que a legislação impõe aos contribuintes nestas condições.

Logo, encerrado o período de apuração mais remoto em 30/06/2000, tinha o Fisco a possibilidade de constituir o crédito tributário não recolhido até 30/06/2005, devendo ser declarada a decadência dos créditos tributários relativos ao IRPJ e CSLL apurados nos 1º e 2º trimestre de 2000, cuja constituição somente foi cientificada à contribuinte em 11/11/2015.

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.