



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19396.720102/2014-81</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1004-000.330 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GULFMARK SERVICOS MARITIMOS DO BRASIL LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2009

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. Verificando-se o lançamento complementar de reversão da base negativa de CSLL no 3º trimestre/2009 depois de 30/09/2014, deve ser declarada sua decadência.

DESPESAS FINANCEIRAS – GLOSA – COMPROVAÇÃO – ART. 9º, §1º, DO DECRETO-LEI Nº 1.598/1977 – DOCUMENTOS HÁBEIS – INSUFICIÊNCIA DE REGISTROS UNILATERAIS.

A escrituração contábil somente faz prova a favor do contribuinte quando respaldada por documentos hábeis, segundo sua natureza ou definidos em lei. Não se consideram documentos hábeis aqueles formados unilateralmente pelo próprio contribuinte, como ROF e contratos de câmbio, por não revelarem de forma independente a ocorrência da operação econômica. Ausente contrato de mútuo formal ou outros

instrumentos externos aptos a comprovar a obrigação e o pagamento de juros, correta a glosa das despesas financeiras efetuada pela fiscalização.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário em relação às exigências referentes aos fatos geradores ocorridos no 3º trimestre de 2009 em razão da extinção do crédito tributário por decadência, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (relator) que votou por negar provimento ao Recurso Voluntário; e (ii) por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário em relação aos fatos geradores ocorridos no 4º trimestre de 2009. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Votou pelas conclusões do voto vencedor o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Henrique Marotti Toselli** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 261/272) interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão nº 16-75.421, proferido pela 4ª Turma da DRJ/SPOFOR (fls. 252/254), que recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2009

DECADÊNCIA. 3º TRIMESTRE. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.

O lançamento por homologação não prescinde da antecipação do pagamento e, no caso, no 3º trimestre de 2009, a pessoa jurídica apresentou base de cálculo de CSLL negativa. Preliminar indeferida.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS NÃO COMPROVADAS.

Aportes (nº 6 a 11) de recursos efetuados pela controladora respaldados apenas por contrato de operação que não revela qualquer previsão de empréstimo não podem ser considerados empréstimos e, portanto, não há despesas financeiras dedutíveis.

De acordo com o relato da decisão de piso:

Foi lavrado **Auto de Infração Complementar** contra o interessado, referente à **CSLL** do ano-calendário de **2009** (lucro real trimestral), em **25/11/2014**, no valor total de R\$ 164.158,46, incluindo contribuição, multa de 75% e juros de mora calculados até 11/2014, em razão de Despacho de Saneamento no processo nº **19396.720063/2013-31**, que alertou a fiscalização que (fls. 1 a 81):

“... foram glosadas as **despesas financeiras** dos quatro trimestres do ano-calendário de 2009, tanto no IRPJ como na CSLL.

Ocorre que houve um lapso nos cálculos do auto de infração de CSLL que fez com que as despesas do 3º e 4º trimestres, de R\$ 838.988,97 e R\$ 771.917,97, respectivamente, não fossem incluídas na autuação ...” (negritou-se)

O Relatório Fiscal (RF) ratifica o RF do processo nº **19396.720063/2013-31** e destaca que (fls. 77 a 79):

“... os valores registrados nas Planilhas de Compensação de Bases Negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido deste auto de infração levaram em consideração as infrações apuradas no auto de infração original, ora retificado.”

O auto de infração, demonstrativo de apuração e as bases legais da autuação constam às fls. 2 a 10. Neste auto de infração consta apenas a glosa das despesas financeiras do 3º (no valor de R\$ 838.988,97) e do 4º (no valor de R\$ 771.917,97) trimestres de 2009.

O interessado apresentou impugnação (fls. 84 a 102), em **23/12/2014**, por meio de advogados (fls. 102 a 131), acostando cópias de documentos e alegando (no que difere das alegações no processo nº **19396.720063/2013-31**), além da tempestividade, que deu-se a decadência relativamente ao crédito tributário do 3º trimestre de 2009, pois a CSLL se enquadraria nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos moldes do artigo 150, §4º, do CTN.

Tramitado o feito sobreveio a referida decisão de primeira instância que manteve o lançamento.

O sujeito passivo, então, interpôs o recurso voluntário, reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos regimentais para sua admissibilidade. Dele conheço, portanto.

### Decadência

De acordo com a DRJ:

A preliminar de decadência deve ser indeferida, pois o lançamento por homologação não prescinde da antecipação do pagamento e, no caso, no 3º trimestre de 2009, o interessado apresentou, segundo as bases de dados da RFB, **base de cálculo de CSLL negativa**, que era, antes do lançamento, de -R\$ 965.431,40, tendo sido reduzida, por compensação, nesta autuação, para -R\$ 515.871,65.

[...]

Nada havendo a pagar na apuração da base de cálculo de um tributo de um determinado período, o início da contagem do prazo decadencial é deslocado do art. 150, §4º, para o art. 173, I, ambos do CTN, ou seja, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O lançamento poderia ter sido efetuado, em tese, no 4º trimestre de 2009. O primeiro dia do exercício seguinte foi 02/01/2010. Portanto, o final do prazo decadencial se deu em 02/01/2015. Como o lançamento foi efetuado em 25/11/2014, não havia se esgotado o prazo para a RFB constituir o crédito tributário.

Nenhum reparo cabe ao que restou decidido.

Isso porque o termo “a quo” para a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação sem que haja antecipação de pagamento, corresponde ao primeiro dia do exercício subsequente, entendido este como o ano imediatamente posterior àquele em que o lançamento poderia ter ocorrido, ainda que o período de apuração seja trimestral.

Nesse sentido é o Acórdão nº **1302-003.232**, do qual transcrevo do voto condutor o quanto segue:

[...]

A tese sustentada pelo recorrente gira em torno de uma alegada necessidade de revisitação dos preceitos do mencionado art. 173, I, do CTN, tendo em conta o regime de apuração que se submete, no caso, lucro real trimestral... Nesta senda, sustenta que a expressão "exercício seguinte" contida no aludido preceptivo teria que ser interpretada como "período de apuração" e não "ano".

*Permissa venia*, mas não há, nem mesmo sob uma interpretação sistêmica do dispositivo retro, qualquer possibilidade de entender o seus desígnios senão pelo significado semântico da palavra "exercício". A própria legislação comercial, particularmente, a Lei 6.404, art. 175, quando se refere à expressão "exercício", considera a sua implementação com o decurso de um ano (que pode ser o ano civil ou não).

Lado outro, vale dizer, fazendo-se uma análise consequencialista do preceito em testilha, seria desarrazoado, e iníquo, considerar o início da contagem do prazo decadencial a partir do mês subsequente ao término do trimestre... o art. 173, I, do CTN, se aplica atualmente, inclusive a partir da interpretação que lhe foi dada pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 973.733/SC, julgado sob o rito do art. 543-C do antigo CPC), nos casos em que não se observar o pagamento de tributos ou na hipótese de constatação de fraude... A razão de ser de semelhante entendimento, centra-se no fato de que, seja pela falta de pagamento/declaração de tributo, seja no caso de fraude, o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal se torna mais penoso. O fisco só teria como identificar a constituição da obrigação tributária em ação fiscal e por meio da análise da escrita contábil do contribuinte, procedimento que, sabidamente, não se resolve no espaço de um mês... Adotar o entendimento sustentado pelo contribuinte, neste particular, tornaria inócuas as disposições do art. 173, I.

Não por outra razão, este Conselho editou a Sumula 101, cujo verbete, peço vênia, transcrevo abaixo:

***Sumula CARFn° 101***

*Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

E apenas para que não restem dúvidas sobre aplicabilidade dos preceitos da Súmula acima ao caso em análise, vale dizer que os arestos paradigmas utilizados para sua formulação, tratam, em sua maioria, de tributos cujo fato gerador se renova **mensalmente**. Apenas a guisa de exemplo, observe-se a ementa do acórdão de nº 9303-002.857, abaixo reproduzida:

*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.*

(...)

*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).*

Afasta-se, contudo, a ocorrência de decadência.

### **Da glosa das despesas financeiras**

A DRJ manteve o lançamento sob a seguinte motivação:

As alegações feitas no processo nº **19396.720063/2013-31**, no tocante à glosa de despesas financeiras, não lograram êxito, de modo que este lançamento deve ser mantido, na íntegra.

Com efeito, tratando aqui de lançamento complementar, a decisão *a quo* corretamente aplicou o resultado do processo principal (19396.720063/2013-31), que analisou justamente a glosa das mesmas despesas discutidas nesse caso concreto.

Compulsando o referido processo, verifica-se que o recurso voluntário lá interposto foi julgado na Sessão de 28 de julho de 2025, tendo sido mantida a indedutibilidade dos referidos dispêndios pelo Acórdão nº **1003-004.425**, que assim decidiu nesse particular:

[...]

No que se refere às despesas financeiras, as glosas decorreram dos empréstimos 6, 7, 8, 9, 10 e 11, para os quais a Recorrente apresentou ROF e “contrato de operação”, que, de acordo com a Autoridade Fiscal, não foram suficientes para suportar o registro da despesa financeira correlata. Isso porque o “contrato de operação” não serve para fundamentar os empréstimos, vez que consiste em *“suposto ajuste no qual o contribuinte comprometeu-se a prestar serviços de administração de operação das embarcações afretadas para sua controladora, que por sua vez se obrigou a efetuar pagamentos pelos serviços prestados, sem prejuízo de eventuais reembolsos por outros gastos não cobertos pelos pagamentos”*. Além disso, afirma a Autoridade Fiscal que *“não se pode conceber operações financeiras envolvendo vultosos valores sem que fossem pautadas em um contrato escrito com estipulação dos deveres e dos direitos de mutuário e mutuante”*.

Em sua impugnação, alegou a Recorrente, em resumo, que comprovou documentalmente os empréstimos contraídos, que são aptos a demonstrar a dedutibilidade das despesas financeiras. E, diante disso, a decisão recorrida manteve a glosa tendo em vista que (i) a própria Recorrente reconhece que não há notas promissórias para os referidos contratos; (ii) o contrato de operação não revela qualquer previsão de empréstimo; (iii) os ROF, contratos de câmbio e demais documentos registrados no BACEN resultam de declarações feitas pela remetente dos valores e não sofre qualquer exame mais profundo por parte do BACEN quanto à sua natureza ou veracidade dos dados ali registrados; e (iv) não há notícias de pagamentos de juros e/ou de amortização desses “empréstimos”.

É fato que não se exige contrato escrito para comprovar as operações de mútuo, como acertadamente alega a Recorrente. Ademais, nos termos do art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/1977, a escrituração contábil, mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, cabendo à Autoridade Fiscal demonstrar sua inveracidade. No entanto, é obrigação do contribuinte manter os documentos que lastreiam os referidos registros contábeis, de forma que, na sua ausência, as despesas podem ser glosadas pela Autoridade Fiscal.

Diante disso, entendo que, em tese, os ROF e os contratos de câmbio, ainda que consistam em documentos elaborados de forma unilateral pelo contribuinte, têm o condão de comprovar a obrigatoriedade de reconhecimento contábil do valor dos juros neles contidos. Isso, naturalmente, se os valores registrados na contabilidade estiverem de acordo com as informações contidas no ROF e contratos de câmbio.

Vê-se, a título exemplificativo, que o ROF TA305636, referente ao contrato de empréstimo 11, contém a informação do montante dos juros pactuados:



No âmbito do CARF, à época da interposição do recurso voluntário, a matéria já tinha 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.

No mesmo sentido é o Regimento Interno atual, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

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 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 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 se sujeitar 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 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 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 2009 a Contribuinte optou pela apuração trimestral do lucro real, apresentando DIPJ com base negativa de CSLL nos períodos aqui autuados de forma complementar (3º e 4º trimestres), e a autoridade fiscal observou esta opção, inclusive consumindo as bases negativas do período com as infrações apuradas, e revertendo-as para base positiva.

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 2009. 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 incorre*. 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.



*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**