



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

Processo nº 19515.000343/2003-53
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.704 – 1ª Turma
Sessão de 16 de março de 2017
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida ARREPAR PARTICIPAÇÕES S.A. (CIA UNIÃO DOS REFINADORES AÇÚCAR E CAFÉ)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997

DECADÊNCIA

Por força do Regimento Interno, deve-se aplicar a decisão do STJ em recurso repetitivo que define a incidência do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, com pagamento e sem dolo, fraude ou simulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rêgo e Carlos Alberto Freitas Barreto, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Guerra Macedo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do **Acórdão n. 1102-00.267** (E-fls. 419 ss.), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, que – por unanimidade de votos – deu provimento ao recurso voluntário, por entender aplicável o prazo quinquenal aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 150, parágrafo 4o., do Código Tributário Nacional e Súmula Vinculante n. 8 do Supremo Tribunal Federal.

O **Auto de Infração** (E-fls. 251 ss.) foi lavrado em 25.02.2003 para a cobrança de CSLL e juros relativos ao ano calendário 1997, decorrentes de compensação considerada indevida de base de cálculo de períodos anteriores, por exceder ao limite de 30% anual. A constituição do crédito se deu seguida da suspensão de sua exigibilidade, uma vez que a contribuinte possuía medida liminar concedida em favor de seu pleito para afastar tal restrição quantitativa.

Insurgindo-se contra o lançamento, a recorrida apresentou **Impugnação Administrativa** (E-fls. 259 ss.) defendendo, preliminarmente, (a) a decadência do direito de constituição dos créditos realizada em 2003 com relação ao ano calendário 1997, (b) a impropriedade no lançamento por qualificação errônea da suposta infração, quando no máximo tratar-se-ia de postergação no pagamento do tributo, (c) o direito adquirido à compensação integral dos resultados negativos existentes em 31.12.1994, (d) a configuração de empréstimo compulsório disfarçado, (e) violação aos conceitos de lucro e renda, (f) impossibilidade de cominação dos juros de mora em função da suspensão da exigibilidade do crédito e (g) de cobrança de juros Selic.

O posicionamento da Administração Tributária, no entanto, foi mantido por unanimidade pela **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo** (E-fls. 312 ss.), em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL

Ano-calendário: 1997

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

POSTERGAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIMITE DE 30%. A glosa de compensação de bases negativa superiores ao limite de 30% do lucro líquido ajustado na apuração da CSLL não configura hipótese de postergação de tributo.

JUROS DE MORA. CABIMENTO. A falta de pagamento do tributo na data

do vencimento implica a exigência de juros moratórios, calculados até a data do efetivo pagamento, seja qual for o motive determinante da falta.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de disposição expressa em lei, não cabendo aos órgãos do Poder Executivo afastar sua aplicação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

PROCESSO JUDICIAL E IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA. A propositura de ação judicial importa em renúncia à discussão na via administrativa da matéria levada à apreciação do Poder Judiciário. Deve ser conhecida impugnação em relação à matéria não discutida no processo judicial.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E DE INCONSTITUCIONALIDADE. Não compete à autoridade administrativa apreciar questões relacionadas à inconstitucionalidade de leis ou à ilegalidade de normas infralegais, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

Lançamento Procedente.”

Em face dessa decisão, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (E-fl. 329 ss.) insistindo na (a) decadência, considerando inaplicável o prazo de dez anos pretendido pela fiscalização, seja porque sustentá-lo com base no artigo 45 da Lei n. 8212/91 consistiria em alteração de critério jurídico vedada pelo artigo 146 do CTN, pois não teria sido nesses termos que o fiscal teria capitulado a infração, ou porque esse dispositivo se restringiria às contribuições de competência do INSS. Na sequência, pontuou mais uma vez que não existiria recolhimento a menor de CSLL, mas no máximo a destempo, o que autorizaria unicamente a exigência de multa e juros.

Por unanimidade de votos, o **Acórdão n. 1102-00.267** (E-fl. 419) deu provimento ao recurso da contribuinte, restringindo-se ao reconhecimento de que a CSLL se trataria de tributo sujeito a lançamento por homologação e, portanto, ao prazo quinquenal de decadência do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, tendo o Supremo Tribunal Federal publicado a Súmula Vinculante n. 08 para afastar o prazo do artigo 45 da Lei n. 8212/91, tendo em vista a sua inconstitucionalidade.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial** (E-fls. 419 ss.) sustentando que a contagem do prazo decadencial teria início na data da ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no art. 150, §4º do CTN, de modo que, não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação (omissão), ou não sendo escoreito esse recolhimento (inexatidão), o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se pelo contido no art. 173, I, do CTN. Assim, no caso em tela, como sustenta não ter havido qualquer pagamento da CSLL com fato gerador em 31/12/1997, não deveria ser aplicado o referido art. 150, mas o art. 173.

O Recurso Especial foi recepcionado por **Despacho de Admissibilidade** (E-fls. 444 ss.) em que se entendeu haver divergência entre os acórdãos recorrido e o único paradigma apresentado, acórdão n. 9101-00.460.

A contribuinte ofereceu **contrarrrazões** (E-fls. 454 ss.), nas quais analisou novamente a questão da decadência tomando em conta as argumentações do recurso especial e reiterou a matéria defendida no recurso voluntário, na hipótese de não prevalecer a preliminar de decadência.

Passa-se, então, à apreciação do recurso.

Voto

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

PRELIMINARES

Tempestividade do Recurso Especial

Anteriormente à análise do mérito, verificar-se-á a tempestividade do recurso e o preenchimento dos requisitos para o seu conhecimento. Consta na e-fl. 424 (a) ciência pessoal da PGFN em 28.09.2010, com protocolo do recurso especial na mesma data (E-fl. 442). Desse modo, contando-se o prazo de 15 dias (cf. artigo 68 do Regimento Interno), **considera-se o presente recurso tempestivo e dele o conhece nesse critério.**

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como

paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, (1) na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (i) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (ii) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; (iii) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; ou (2) de sua interposição, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Pois bem, voltando-se ao caso concreto, no intuito de afastar a decisão *a quo* que declarou a decadência do direito de constuição dos créditos tributários, a Fazenda Nacional sustenta que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não havendo o pagamento da CSLL, aplica-se o artigo 173 do Código Tributário Nacional, no lugar do seu artigo 150, parágrafo 4º.

Primeiramente, observa-se que o acórdão recorrido decidiu que a CSLL se trataria de tributo sujeito a lançamento por homologação e, portanto, ao prazo quinquenal de decadência do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, tendo o Supremo Tribunal Federal publicado a Súmula Vinculante n. 08 para afastar o prazo do artigo 45 da Lei n. 8212/91, diante sua inconstitucionalidade.

Tudo o que foi pontuado a esse respeito segue transcrito abaixo:

“A disciplina da matéria está normatizada no Código Tributário Nacional, especificamente no seu art. 150, §4º, que fixa o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, verbis:

‘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. (.)

§ 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.’

Considerando que transcorrido o prazo quinquenal encartado no §4, do art. 150, do CTN, reconheço a decadência, amparada em precedentes do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, conforme ementas que a seguir transcrevo, verbis:

‘DECADÊNCIA - CSLL - PIS — COFINS - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, a partir do ano-calendário de 1992, exercício de 1993, por força das inovações da Lei no. 8.383/91, deixou de ser lançada por declaração e ingressou no rol dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Passou ao contribuinte o dever de, independentemente de qualquer ação da autoridade administrativa, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular e, por fim, pagar o montante da [sic] contribuição devida, se desse procedimento houver contribuição a ser paga. E isso porque ao cabo dessa apuração o resultado pode ser deficitário, nulo ou superavitário (CTN., art. 150).

Amoldou-se, assim, a natureza dos impostos sujeitos a lançamento por homologação a ser feita, expressamente ou por decurso do prazo decadencial estabelecido no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

CSSL — PIS e COFINS - DECADÊNCIA — A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, em conformidade com os arts. 149 e 195, §4º, da Constituição Federal, tem natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE No 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere a decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º. No caso concreto, a obrigação tributária ocorreu em 30/06/97. Como, o lançamento foi feito em 19/12/02, decaiu o direito da Fazenda Nacional o mesmo tratamento se reserva à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), e a Contribuição para a Seguridade Social (COFINS).’ (Recurso 149525, Rel. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Acórdão 107-08766)

‘Ementa: TRIBUTOS SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. FATO GERADOR. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O IRPJ, a CSLL e o PIS COFINS são tributos que se amoldam à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial data da ocorrência do fato gerador.

NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS REQUERIDOS PELA FISCALIZAÇÃO - LUCRO ARBITRADO — CABIMENTO. A não apresentação dos livros e da documentação contábil e fiscal, apesar de regular intimação, impossibilita ao fisco a apuração do lucro real, restando como única alternativa o arbitramento da base tributável.’ (Recurso 146124, Rel. Hugo Correia Sotero, Acórdão 107-08688)

Por fim, acrescento que, após incansáveis debates tanto no extinto Conselho de Contribuintes como nos Tribunais superiores pátrios, o Pretório Excelso editou a Súmula Vinculante no 08, publicada em 20 de junho de 2008 para

afastar o prazo decadencial previsto no art. 45, da Lei n.º 8.212/91 e pacificar definitivamente as divergências suscitadas quanto ao prazo para lançar a contribuição social sobre o lucro e o PIS, verbis:

‘Súmula Vinculante 8 São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 08.212/91, que tratam de prescrição e decadência do direito tributário.’

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para acatar a decadência da CSLL.”

Por sua vez, esses foram os termos do único paradigma apresentado, acórdão n. 9101-00.460, do que se conclui tratar da aplicação do artigo 173, I, do CTN diante da inexistência de pagamento do tributo em questão:

“Defende a recorrente a tese de que, em não havendo pagamento antecipado, descabe a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, vez que não há pagamento a ser homologado, corrente esta com a qual concordo, pois vislumbro que em não havendo pagamento, não há o que a Administração Tributária homologar, motivo por que a regra da contagem do prazo decadencial aplicável deve ser a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se, por conseguinte, a contagem do prazo decadencial, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do que já vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça — STJ, conforme ementa que ora colaciono:

‘TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

I. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o Fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art 150, § 4o., do CTN).

2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar, nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN, cujo prazo decadencial se rege pela regra geral do art. 173, I, do CTN: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado.

3. A tese segundo a qual a regra do art. 150, § 4º, do CTN deve ser aplicada cumulativamente com a do art. 173, I, do CDT, resultando em prazo decadencial dez anos, já não encontra guarida nesta Corte. Precedentes.

4. Recurso especial do autor provide, prejudicado o da municipalidade.

(REsp 1024092/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07.08.2008, DJe 04.09.2008)’ (Negritei)

Por oportuno, destaco reporto-me, também, ao Recurso Especial nº 973.733-SC, recurso submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, ou seja, com efeito repetitivo, que, julgado em 12 de agosto de 2009, pois fim a tese de que o que importa é o regime de lançamento do tributo, ao deslocar a regra de contagem do prazo decadencial para o art. 173, inciso I, do CTN, quando inexistente pagamento a homologar.

No caso em comento, o lançamento diz respeito a fatos geradores ocorridos no período de setembro a dezembro de 1993, havendo sido lançados o IRPJ e a CSLL (fls. 2/14), e a ciência ocorreu em 16/12/1998. Na DIRPJ do ano-calendário correspondente, fls. 19/27, consta que para esses quatro meses não foi apurado imposto ou contribuição a pagar.

Logo, tal como alega a Fazenda Nacional, entendo que a contagem do prazo decadencial para o Fisco promover o lançamento se iniciou em 1º de janeiro de 1994, porque o lançamento em relação ao período de setembro a novembro, poderia ter ocorrido ainda em 1993, a que a apuração era mensal. E, em se iniciando nesta data, o termo ad quem para tal prazo ocorreria em 10 de janeiro de 1999. Por conseguinte, descabe falar em decadência do direito do Fisco para efetuar o presente lançamento.

Em face do exposto, manifesto-me por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, no sentido de restabelecer as exigências que haviam sido exoneradas pela decisão recorrida, ou seja, fatos geradores ocorridos de setembro a novembro de 1993.”

Justificando o cabimento do Recurso Especial diante dessas duas decisões, a Fazenda Nacional apresentou então as seguintes razões:

“DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

A respeito do prazo para a constituição de créditos tributários relativos a tributos sujeitos a lançamento por homologação, o entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. la Turma Ordinária da la Câmara da la Seção de Julgamento do CARF, e está representado no acórdão paradigma cuja ementa está abaixo transcrita:

(...)

Enquanto o acórdão recorrido aplicou o art. 150, §4º do CTN, o acórdão paradigma defende que referida regra deve ser aplicada apenas no caso de pagamento antecipado do tributo.

Demonstrado, assim, o dissídio jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso, consoante o disposto no artigo 67 do Anexo II do RICARF.

Feitas essas transcrições a fim de facilitar o cotejo para a identificação da divergência necessária à admissibilidade do Recurso Especial, registra-se primeiramente que, embora o acórdão recorrido tenha também adotado a Súmula Vinculante n. 08 do STF

definindo-se a CSLL como tributo sujeito a lançamento por homologação, não se aplicando o prazo decenal do artigo 45 da Lei n. 8212/91, essa questão restou ultrapassada pela definição do objeto do recurso pela Fazenda Nacional.

O ponto que se delimita refere-se à relevância do pagamento para a aplicação dos artigos 150, parágrafo 4º, ou 173, I, do CTN, porque somente se verificaria haver divergência caso o acórdão recorrido entendesse que não precisaria dessa quitação para a aplicação desse primeiro dispositivo, bastando a forma de constituição do tributo se dar por homologação. Porque, se a suposta divergência apontada consistir na aplicação do artigo 150 ou 173 se vislumbra propriamente uma convergência de entendimentos, apenas com diferença de resultados por se considerar ter havido ou não pagamento nas situações fáticas apresentadas.

A questão que se põe é, se não houvesse o pagamento antecipado, a resposta do acórdão recorrido seria a mesma, aplicando-se o artigo 150, 4º., do CTN?

Não obstante não tenha expressado nenhum comentário específico sobre no caso concreto ter ou não havido pagamento, procedendo-se a uma leitura do inteiro teor dos acórdãos cujas ementas foram colacionadas como jurisprudência que representava a linha adotada pelo acórdão recorrido, inferiu-se que neste estava se aplicando o artigo 150 independentemente da existência de pagamento, porque esse critério não importava à incidência do artigo 173, I, mas apenas a constatação de dolo, fraude ou simulação.

Nesse sentido, por esse caminho, identifica-se divergência no tocante à relevância do pagamento para aplicação do artigo 150, parágrafo 4º., do CTN, com o consequente deslocamento do termo de início do prazo para o artigo 173, I, do código.

Por essas razões, VOTA-SE POR CONHECER o recurso especial.

MÉRITO

Considerando a demarcação da divergência identificada, delimita-se que seu objeto refere-se à relevância da existência de pagamento para a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º., e consequente deslocamento do prazo para o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, tendo como suporte fático autuado situação em que houve o aproveitamento em 1997 de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, baseado em decisão judicial que afastava o limite de 30%, com autuação ocorrida em 2003.

Objetivamente, partindo-se da definição de que a CSLL é tributo sujeito ao chamado “lançamento por homologação”, aplica-se o artigo 150, parágrafo 4º., do CTN,

afastando-se a possibilidade de incidência do artigo 45 da Lei n. 8.212/91, porque estranha ao objeto deste recurso e, principalmente, pois declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja Súmula Vinculante n. 08 é de observância obrigatória.

Com efeito, considera-se que o impropriamente chamado “lançamento por homologação”, porque lançamento é atividade privativa de autoridade administrativa nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, refere-se às situações em que a lei transfere ao sujeito passivo o ato de constituição do crédito tributário – ato este que se difere e é pressuposto lógico e cronológico do pagamento.

Assim se compreende que, ocorrido o fato gerador de um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em regra, fluiria o prazo decadencial de cinco anos para o lançamento de ofício pela fazenda caso não constituído o crédito pelo sujeito passivo ou, não havendo apenas o pagamento, surgiria a possibilidade direta de cobrança.

Na realidade, não se vislumbra propriamente que o fisco estaria homologando um pagamento, sobretudo como pressuposto para se considerar constituído o crédito e aplicável então o artigo 150, parágrafo 4o. do Código Tributário Nacional; o contrário: o que interessa, sim, é a verificação de sua constituição, para se definir se se inicia o prazo decadencial do seu direito de fazê-lo.

Noutras palavras, na linha adotada, o prazo que se opera não é para a referida homologação, ainda que tácita; mas de decadência do direito do fisco de proceder ao lançamento de ofício, na hipótese de o contribuinte não realizar a atividade de constituição que lhe atribuiu aprioristicamente a lei.

Daí se entender a indiferença, nesse ponto, do pagamento para a aplicação do prazo decadencial do art. 150, mas apenas a necessidade de sua compatibilização com o artigo 173, I, que deslocaria o prazo para o primeiro dia do exercício seguinte, somente no caso de dolo, fraude ou simulação, conforme disposição final do parágrafo 4o. do mencionado artigo 150.

Nesse sentido e de forma objetiva, considerando-se que a CSLL é tributo sujeito ao chamado “lançamento por homologação”, aplica-se o artigo 150, parágrafo 4o., do CTN, independentemente da existência de pagamento, porque o que se mostra relevante, na leitura que se faz dessa espécie, é a sua natureza e constatação da constituição do crédito pelo sujeito passivo, conclui-se que o direito do fisco ao lançamento de ofício no caso em questão já estaria decaído, uma vez que realizado somente em 2003 com relação a 1997.

Não obstante esse entendimento, que por si só levaria à aplicação no caso concreto do artigo 150, parágrafo 4o., do Código Tributário Nacional, não se entende que se poderia alegar ausência de pagamento, para aqueles que o tomam como critério para a

aplicação do artigo 173, I, a exemplo do acórdão paradigma.

Isso porque, na situação fáctica sob exame, trata-se de aproveitamento de base de cálculo negativa de CSLL de período anterior que é considerada no ajuste previsto pela legislação para a determinação da base de cálculo do tributo que seria devido noutro período, caso não fosse consumido por esse “deficit” já registrado. Certamente que, em se tratando de apuração de base de cálculo, e não compensação realizada após a fixação do débito, não se pode afirmar que haveria um tributo devido, mas que ao invés de haver pagamento, foi quitado pelo instituto da compensação.

Mas também não se pode admitir, para efeitos de aplicação do artigo 150, parágrafo 4o. do CTN, que as situações possam receber tratamentos desiguais, pois não fosse a existência de base de cálculo negativa suficiente a consumir aquilo que viria a ser devido, restaria exatamente o crédito apurado, constituído pelo contribuinte e quiçá pago, sem que se pudesse aplicar a regra do artigo 173, I, do mesmo Código.

A esse respeito, vale trazer o trecho produzido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n. 1302-001.796, acerca da existência de prazo decadencial e aplicação do artigo 150, parágrafo 4o. do CTN, em situação que envolvia a retificação pelo fisco de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL por meio de auto de infração. Leia-se:

“Importa assim, ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a recorrente, ao optarem pela apuração do lucro real anual. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o lucro real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a base de cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

No cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do exercício já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL. Em tais condições, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

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 inócorre. 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.

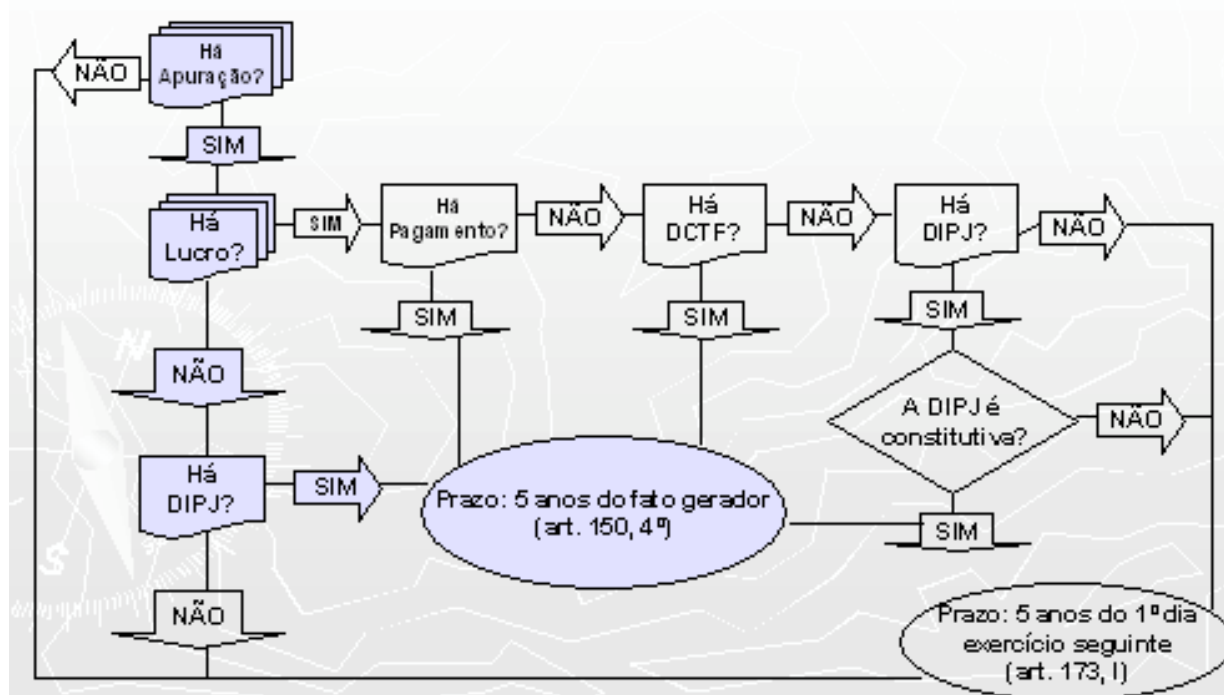
Esta, inclusive, é uma das interpretações cogitadas pela Equipe de Trabalho constituída por esta Relatora e por Daniel Monteiro Peixoto, Gleiber Menoni Martins, Maria Inês Dearo Batista, Maria Lúcia Aguilera, Vanessa Rahal Canado e Eurico Marcos Diniz de Santi, sob a coordenação deste último, e que consta 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) encontrase confirmada pela entrega da DIPJ, instrumento previsto na legislação para a demonstração da base de cálculo apurada;

Nesse contexto, o dever de antecipar o pagamento, requisito previsto em Lei para a aplicação da norma decadencial do art. 150, §4º do CTN, somente se justifica quando apurado imposto devido.’

Após a edição do livro que orienta o julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi dirigiu os estudos sobre particularidades do tema “Decadência” que não estavam tratadas em sua tese. E um dos resultados destes trabalhos pode ser visualizado na parte “B” do livro publicado em 2006, da qual constam os fluxogramas com as possíveis soluções para as diversas possibilidades de ocorrência da decadência no percurso da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, e por 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



No presente caso, a contribuinte não apurou lucro nos períodos fiscalizados, mas apresentou DIPJ informando ao Fisco a apuração de prejuízo fiscal e base negativa nos anos calendário de 2004 e 2005 (fls. 1036/1137). De outro lado, a autoridade lançadora nada menciona nos autos acerca da imprestabilidade da apuração assim informada em DIPJ, e apenas nega valor a determinadas operações irregulares. Assim, a apuração correspondente, justificando a ausência de recolhimento, foi regularmente informada ao Fisco em cumprimento a obrigação acessória que a legislação impõe aos contribuintes nestas condições, de modo que, em princípio, o prazo para sua revisão seria aquele exposto no art. 150, § 4º do CTN.”

Adicionalmente, a contribuinte aponta o pagamento de estimativas da CSLL no período autuado, o que não foi único critério para esta decisão, mas que pode servir aos demais membros que utilizem esse dado como referência, a exemplo do que ocorreu no julgamento dos Processos n. 19515.000342/2003-17 e n. 19515.003986/2007-82, dos quais participaram integrantes deste colegiado.

Por essas razões, entende-se que continua sob aplicação obrigatória neste caso, por força do artigo 62 do Regimento Interno do CARF, a decisão do Superior Tribunal de Justiça na sistemática do recurso repetitivo no Recurso Especial n. 973.733/SC,

de 12.08.2009, abaixo transcrito:

“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 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 Amara, "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.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO: do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Eliana Calmon e Francisco Falcão votaram coin o Sr. Ministro Relator.”

Por fim, embora não haja vinculação deste colegiado, mesmo constatada coincidência em parte de sua composição, noticia-se que o processo decorrente da exigência do IRPJ sobre essa mesma base fática (Processo n. 19515.000342/2003-17) foi julgado por esta Câmara Superior (Acórdão n. 9101-002.082), em que se considerou haver pagamento antecipado de estimativas de IRPJ no ano calendário de 1997, e se aplicou a decisão do STJ transcrita acima, por força do artigo 62 do Regimento Interno.

Assim sendo, considerando-se a autuação do ano calendário de 1997 apenas em 2003 e aplicando-se o artigo 150, parágrafo 4º. do Código Tributário Nacional, entende-se decaído o direito do fisco de constituir o crédito objeto da presente autuação.

Nesse sentido, **vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial**, mantendo-se a decisão *a quo* e a extinção do crédito tributário em função da decadência.

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora