



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.000038/96-95  
Acórdão : 202-12.899  
Recurso : 109.734

Sessão : 17 de abril de 2001  
Recorrente : CEDRO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

**NORMAS PROCESSUAIS - INCONSTITUCIONALIDADE** - Não é da competência dos órgãos judicantes da Administração Pública Direta declarar a inconstitucionalidade de norma jurídica, contudo, deve realizar a conferência de sua adequação ao Sistema de Direito Positivo, no exercício de seu julgamento.  
**DECADÊNCIA** - O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.049/82 não fixa prazo decadencial, apenas estabelece a guarda de documentos. Aplica-se o disposto no inciso I do art. 173 do CTN.  
**FINSOCIAL - ALÍQUOTA** - A Contribuição ao FINSOCIAL exigida à alíquota de 0,5% sobre o faturamento foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.  
**TRD** - No período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991 não cabe aplicação da TRD (IN SRF n.º 32/97).  
**MULTA DE OFÍCIO - REDUÇÃO** - A redução da multa de ofício, determinada pela Lei nº 9.430/96, deve operar-se retroativamente, conforme inteligência do art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
CEDRO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator-Designado.** Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo (Relator), que dava provimento também em relação à decadência do fato gerador de dezembro de 1990. Designado o Conselheiro Adolfo Montelo para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2001

Marcos Víncius Neder de Lima  
Presidente

Adolfo Montelo  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Alexandre Magno Rodrigues Alves, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Iao/ccsa/CF



**Processo :** 10120.000038/96-95

**Acórdão :** 202-12.899

**Recurso :** 109.734

**Recorrente :** CEDRO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou procedente a exigência da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro/90 a março/92, com aplicação da multa de 50% até maio/91, de 80% para junho/91 e de 100% para julho/91 a março/92, com fundamento no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450/85, c/c o art. 2º da Lei nº 7.683/88, art. 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 297/91, c/c o art. 37 da Lei nº 8.218/91, e art. 4º, inciso I, da Medida Provisória 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91.

Segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 78), a falta de recolhimento das Contribuições ao FINSOCIAL foi apurada pelo Livro de Apuração do ICM mantido pela Recorrente (fls. 02/56), conforme demonstrativo realizado em procedimento de Cobrança Administrativa Domiciliar (fls. 58/63), devendo a obrigação ser adimplida por força do Decreto-Lei nº 1.940/82, art. 1º; dos artigos 16, 80 e 83 do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86; e do art. 28 da Lei nº 7.738/89.

Regularmente intimada da exigência fiscal, a Recorrente instaurou o contraditório com as Razões de fls. 82/89, assim resumidas na decisão singular:

**“A empresa impugna (fls. 82/89), tempestivamente, o auto de infração constante do presente processo.**

**Preliminarmente, alega que prescreveram os créditos referentes aos períodos de janeiro a novembro de 1990**

No mérito, diz que o auto de infração não pode prosperar pelas seguintes razões, em síntese:

- a) não foram deduzidos os valores pagos;
- b) o Finsocial foi considerado **inconstitucional** pelos Tribunais;
- c) a taxa de juros é exorbitante e a TRD foi considerada também **inconstitucional**;”.



**Processo :** 10120.000038/96-95  
**Acórdão :** 202-12.899  
**Recurso :** 109.734

Remetidos os autos para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, a autoridade singular manteve integralmente o lançamento. Os fundamentos da decisão monocrática estão consubstanciados na seguinte ementa:

### **“FINSOCIAL/FATURAMENTO**

#### **- DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO**

- O direito de proceder ao lançamento da contribuição extingue-se após dez anos, contados da data fixada para o recolhimento, enquanto que o direito de cobrar as dívidas da contribuição prescreve em dez anos, contados da data prevista para o seu recolhimento (arts. 3º e 9º do DL 2.049/83).

#### **- INCONSTITUCIONALIDADE DOS JUROS E DA TRD**

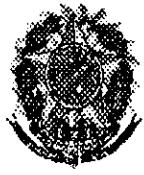
- A matéria tributável, bem como o correspondente imposto, foram quantificados e expressos na moeda à época da ocorrência do respectivo fato gerador e o demonstrativo de apuração consigna os cálculos indexados com observância da legislação vigente à época. Não se trata de inconstitucionalidade, mas de mera atualização monetária do crédito tributário dele decorrente, não pago no respectivo vencimento; o mesmo entendimento é extensivo à exigência dos juros de mora, inclusive os equivalentes à TRD. Trata-se de legislação vigente à época da constituição do crédito tributário de aplicação obrigatória e indeclinável pelas autoridades administrativas (Ac. 1º CC 103-13.945/93).

#### **- INCONSTITUCIONALIDADE**

- A arguição de inconstitucionalidade, genericamente falando, não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional, consoante aclara ato normativo (PN CST 329/70). Na espécie, compete à autoridade “a quo” tão-somente verificar o cumprimento da legislação em vigor que rege a situação.

#### **- IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE.”**

Intimada da decisão singular em 14/06/96, a Recorrente interpôs tempestivo Recurso Voluntário de fls. 110/114, propugnando pela apreciação da matéria constitucional e ratificando, na íntegra, as razões de impugnação, uma vez que entende não terem sido enfrentadas a contento pela decisão recorrida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo : 10120.000038/96-95**

**Acórdão : 202-12.899**

**Recurso : 109.734**

Tendo sido aberto vista ao Membro da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, este manifestou-se ratificando o entendimento que não cabe a análise da constitucionalidade no âmbito dos órgãos judicantes da Fazenda Nacional, requerendo a manutenção da decisão singular.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10120.000038/96-95**  
**Acórdão : 202-12.899**  
**Recurso : 109.734**

## VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, por atender aos requisitos regulamentares de admissão e por conter matéria de competência deste Egrégio Conselho.

Preliminarmente, cabe abordar duas questões que antecedem ao mérito propriamente dito. Uma em relação à competência para apreciação de matéria constitucional e outra acerca da decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar e cobrar as obrigações tributárias do FINSOCIAL.

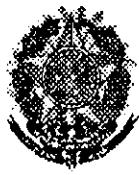
Em relação à constitucionalidade, cabe ressaltar que compete privativamente ao Supremo tribunal Federal declarar a inconstitucionalidade de norma jurídica, mas não está vedada, a qualquer operador do direito, a capacidade de analisar o atendimento hierárquico das normas jurídicas.

Alega a Recorrente que o FINSOCIAL foi declarado inconstitucional pelos Tribunais Superiores, contudo, o declarado inconstitucional foi a majoração da alíquota dessa contribuição, pelo STF (RE nº 150.764-1), e não a contribuição como um todo.

Ora, esteve sob a apreciação do Supremo Tribunal Federal toda a matéria relativa à exigibilidade da Contribuição ao FINSOCIAL e o Pretório decidiu pela inconstitucionalidade, tão-somente, da majoração da alíquota. Em contrário senso, podemos deduzir que a contribuição exigida pelo Decreto-Lei nº 1.940/82 foi declarada constitucional.

Outro argumento trazido pela Recorrente é o de que o art. 56 do Ato das Disposições Transitórias “jogou por terra em definitivo o Finsocial”. Vejamos o dispositivo constitucional:

“Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto nº 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10120.000038/96-95

Acórdão : 202-12.899

Recurso : 109.734

exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento."

Note-se que a interpretação desse dispositivo é justamente inversa à pretendida pela Recorrente. Em verdade, o art. 56 do ADCT ratifica a manutenção da exigibilidade e da constitucionalidade da contribuição instituída pelo Decreto-Lei nº 1.940/82, até que outra legislação venha a disciplinar o art. 195, inciso I, da Constituição Federal.

Diante disso, são impróprias as manifestações argüidas pela Recorrente, em relação à inconstitucionalidade do FINSOCIAL exigido à alíquota de 0,5%.

Quanto ao prazo decadencial para que a Fazenda Nacional constitua o crédito tributário do FINSOCIAL, cabe ressaltar que a disciplina contida em seu Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86, há muito tem sido afastada por este Egrégio Conselho, seja pelo fato de ser matéria de competência de Lei Complementar (conforme art. 146, inciso II, alínea "b"), e nesse diapasão o Código Tributário Nacional cumpre tal requisito, seja pelo fato de o regulamento ter inovado o conteúdo normativo do Decreto-Lei nº 2.049/83.

No exame da decadência, referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro/90, adoto e transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 202-10.856 (Recurso nº 101.003), da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.

*"A Fazenda defende que o prazo de decadência para o FINSOCIAL é de 10 anos, ex vi do disposto no Decreto-Lei nº 2.049/83, enquanto a recorrente entende que é de 5 anos, como previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.*

*O Decreto-Lei nº 2.049, de 01.08.83, que regulou a cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta para a contribuição para o FINSOCIAL, estabeleceu, em seu art. 3º, regras de guarda de documentos, a saber:*

*'Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de 10 (dez) anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior ... .'*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10120.000038/96-95  
Acórdão : 202-12.899  
Recurso : 109.734

*Este dispositivo estabelece o dever de os contribuintes conservarem, pelo prazo dez anos, os documentos comprobatórios dos pagamentos e da apuração das bases de cálculo. O artigo 10 do mesmo Decreto-Lei, por sua vez, estatui prazo prescricional:*

*'Art. 10 – A ação para cobrança das contribuições devidas ao FINSOCIAL prescreverá no prazo de 10 anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento.'*

*Da interpretação conjunta destes dois dispositivos, a meu sentir, não é possível conceber o prazo decadencial das referidas contribuições. O artigo 3º apenas estatui a guarda de documentos, imposição coerente com a necessidade de cobrança do débito dentro do prazo de prescrição previsto do artigo 10, não havendo razão para se inferir que estamos diante da decadência e não da prescrição. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida a partir da obrigação acessória de manter registros dos pagamentos.*

*Assim, na falta de legislação específica sobre a matéria e havendo o Supremo Tribunal Federal reconhecido (...) a natureza tributária da Contribuição para o FINSOCIAL, deve-se aplicar à hipótese as disposições do Código Tributário Nacional relativas à decadência.*

*O Código Tributário Nacional define nos artigos 147, 149 e 150 as três modalidades de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação.*

*No que respeita à decadência, o Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150."*

A modalidade de lançamento, neste caso, é a por homologação.

Os tributos, cuja modalidade de lançamento é por homologação, têm um tratamento diferenciado na legislação tributária, uma vez que a Fazenda Pública transfere para o contribuinte (sujeito passivo da obrigação) a incumbência de constatar a ocorrência do fato gerador, apurar a base de cálculo e aplicar a alíquota correspondente, a fim de apurar o *quantum* devido, antecipando o pagamento, limitando-se, aquela, a exercer o controle e administração tributários, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo : 10120.000038/96-95**

**Acórdão : 202-12.899**

**Recurso : 109.734**

Analisando o "lançamento por homologação", constatamos três momentos distintos com características próprias: (i) o ato de formalização do contribuinte, em que reconhece o fato gerador e aplica a legislação fiscal ao fato jurídico; (ii) a antecipação do pagamento; e (iii) o ato homologatório da Fazenda Pública dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Na prática, a Fazenda Pública, ao conferir os procedimentos do contribuinte, momentaneamente não expede um ato de homologação, mas, verificando o não cumprimento correto da obrigação tributária, realiza o lançamento de ofício notificando o contribuinte a cumpri-lo.

O termo “lançamento por homologação” merece crítica severa, uma vez que não se pode atribuir ao contribuinte uma atividade exclusiva da administração. É que o art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”, definindo lançamento como sendo “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Com muita propriedade, Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup> identifica a contradição lógica entre o ato de lançamento e o “lançamento por homologação”:

“A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.”

Quando é que o funcionário da Fazenda lavra a homologação? Exatamente quando não pode celebrar ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o agente público exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico administrativo de

<sup>1</sup> Curso de Direito Tributário. 7ª ed. Saraiva. 1995, pág. 283-284.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 10120.000038/96-95  
**Acórdão :** 202-12.899  
**Recurso :** 109.734

homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.”

Assim posta a questão, resta a pergunta: se a homologação não se coaduna com lançamento, então o quê é objeto de homologação por parte da administração tributária?

Tal questão mostra-se fundamental para desvendar a questão colocada neste trabalho, pois, considerando ser a Contribuição Social um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, marcará o regime jurídico decadencial a que estará sujeita.

Para Paulo de Barros Carvalho, o que se homologa é o pagamento da obrigação tributária antecipada pelo contribuinte e não os procedimentos preparatórios realizados pelo contribuinte. Aí repousa minha contundente divergência que advém do pressuposto adotado pelo Mestre. O que se depura da obra citada é que, para Paulo de Barros Carvalho, com ralação aos termos “lançamento” do art. 142 e “lançamento” do art. 150, ambos do Código Tributário Nacional, que há uma inconsistência lógica entre os conteúdos semânticos dos dois vocábulos, a exemplo do que é reconhecido amplamente com o vocábulo “tributo”.

O “lançamento” do art. 142, apesar de ser definido pela norma como procedimento, tem merecido grandes estudos dogmáticos justificando e motivando sua ascensão à categoria de ato administrativo. As teses jurídicas acerca desse tema, apesar de majoritárias, encontram forte contraposição dos que entendem que o lançamento seja procedimento, como literalmente aduz o texto normativo.

Numa visão sistêmica do Direito, entendo que ambas as teses têm fortes argumentos para sustentação, a primeira alicerçada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e do Direito Administrativo, que entende que é o ato administrativo que constitui, modifica ou extingue direitos. A segunda, na estrutura idealizada pelo Código, ou seja, a de que o lançamento instaura a relação jurídica através de um ato procedural sujeito à revisão de ofício.

Podemos notar que, independentemente de qualquer norma que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, o poder-dever de a Fazenda realizar o lançamento é:

- (i) vinculado, ou seja, deve ser realizado segundo os ditames normativos legais, tanto no que tange às normas de competência que possibilitam o exercício da fiscalização, como no que tange às normas de incidência tributária, que estabelecem o direito subjetivo da Fazenda no âmbito da relação jurídica tributária, que acomete o sujeito passivo do dever de adimplir certa obrigação; e



**Processo :** 10120.000038/96-95

**Acórdão :** 202-12.899

**Recurso :** 109.734

- (ii) obrigatório, ou seja, salvo norma de igual ou superior hierarquia em sentido contrário, deve ser inexoravelmente o exercício funcional.

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo, ainda que decorrente de um procedimento fiscal, mas um ato administrativo de caráter declaratório da ocorrência de um fato imponível (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídico-tributária, entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo agente prolator do ato, e o sujeito passivo, a quem fica acometido de um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.

Sendo ato administrativo de lançamento, é privativo da autoridade administrativa, que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta. É, portanto, mais que um poder, é um ato de dever de aplicar a norma, de forma vinculada e obrigatória.

O Professor Hugo de Brito Machado<sup>2</sup> ensina:

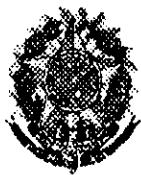
“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equivale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o *dever* indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um *direito*, a autoridade tem um *dever*.<sup>3</sup>”

No mesmo sentido, Alberto Xavier<sup>3</sup> lembra que: “O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se distingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são atos de

---

<sup>2</sup> op. cit. Pág. 120

<sup>3</sup> Xavier, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2<sup>a</sup> ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66



Processo : 10120.000038/96-95  
Acórdão : 202-12.899  
Recurso : 109.734

aplicação de normas instrumentais .... Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua consequente exigência.”

Aliomar Baleeiro, ao estudar o Direito Tributário como ramo do Direito das Finanças<sup>4</sup>, cuja origem não pode ser negada, entendia, a exemplo do Código Tributário Nacional, que:

“Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições.”

Não menos categórico, Américo Masset Lacombe<sup>5</sup>, ao tratar do tema “Crédito Tributário”, postula:

“A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato imponível prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (*obligatio, haftung*, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato imponível previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, *debitum, shuld*, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a ocorrência do fato imponível previsto na hipótese de incidência da lei tributária.”

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua

<sup>4</sup> Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/ 281, nº 193

<sup>5</sup> Lacombe, Américo Masset. Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. CEJUP, Belém, 1997



**Processo : 10120.000038/96-95**

**Acórdão : 202-12.899**

**Recurso : 109.734**

competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de, verificada a ocorrência do fato imponível, exercer sua atividade e lançar o tributo devido. Não tem o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional qualquer discricionariedade ao aplicar a norma, vinculando-se integralmente aos ditames da lei, que o obriga a realizar o lançamento com o fim de preservar o bem e o interesse públicos.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

Assim, dada a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, em se tratando de lançamento por homologação, o contribuinte está obrigado a praticar todos os atos preparatórios ao lançamento e antecipar o pagamento do tributo devido, que, para o caso em tela, encontrava-se sob suspensão da exigibilidade por força do pedido de compensação.

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142 e parágrafo único do CTN) pelo fato de ser o lançamento ato administrativo vinculado.

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma individual e concreta (liminar concedida) ou geral e abstrata (suspenção da exigibilidade pelo depósito judicial), que, simplesmente, objetiva o vetor da relação jurídico-tributária acometida ao sujeito passivo.

Independentemente do conteúdo semântico que adotemos para o vocábulo “lançamento” do art. 142, não podemos estendê-lo para o vocábulo “lançamento” do art. 150.

Coincidem, no entanto, que lançamento é uma forma pela qual se verifica (seja através de ato ou de procedimento) a ocorrência do fato imponível, apura-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota devida, tudo com o fim de quantificar o tributo devido à Fazenda. É um método de identificação e apuração do núcleo obrigacional da relação jurídico-tributária.

O vocábulo “lançamento” contido no art. 150, por sua vez, não é ato privativo da autoridade tributária, nem mesmo é vinculado e obrigatório, para fins de responsabilidade funcional. Resta-lhe as características de procedimento constitutivo da obrigação tributária, pelo qual o sujeito passivo reúne os elementos probatórios dos eventos que se identificam com o fato jurídico.

Atribui-se ao sujeito passivo a função de colher os elementos constitutivos do fato imponível e de aplicar-lhe a norma jurídico-tributária, antecipando o pagamento do tributo devido independentemente do estabelecimento da relação jurídico-tributária através do ato cogente do credor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 10120.000038/96-95  
**Acórdão :** 202-12.899  
**Recurso :** 109.734

Trata-se de uma constituição material do crédito tributário (entendo como formal aquela instrumentalizada pela autoridade competente), que faz transparecer a relação jurídico-tributária ensejadora do dever de pagar.

É de ressaltar-se que, levando-se às últimas consequências a interpretação dos critérios para constituição do crédito tributário pela autoridade competente, nos termos do art. 142 (ato administrativo privativo e vinculado), enquanto não houvesse o exercício pela autoridade não haveria relação jurídico-tributária e, conseqüentemente, não seria possível falar em obrigação. Se não há relação jurídica regularmente constituída, segundo os requisitos formais, não há obrigação exigível.

Se o pagamento extingue o crédito tributário, cabível, então, outro questionamento: qual crédito tributário será extinto, aquele que não foi constituído? Ou seja, admitindo-se a possibilidade de somente o ato administrativo constituir o crédito tributário, o pagamento antecipado não teria extinguido nada, pois não houve a regular constituição desse crédito.

Nessa dinâmica, podemos reconhecer que o vocábulo “lançamento”, nestas circunstâncias, não tem o mesmo conteúdo semântico do “lançamento” do art. 142.

Ademais, na definição de lançamento por homologação, o Código Tributário Nacional o concebe como sendo aquele em que a legislação acomete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido (“... ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa ...”). Note-se que o traço que define o lançamento por homologação não é, efetivamente, a realização ou não do pagamento, mas, sim, o “dever” de antecipá-lo. Daí porque não podemos dizer que, o fato de o contribuinte não cumprir esse dever altera a natureza jurídica da modalidade de lançamento. O tributo continuará sendo da modalidade de lançamento por homologação.

Um caso prático em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados é conclusivo a esse respeito, vejamos. O fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados é a saída da mercadoria do estabelecimento industrial. Ocorrido, o contribuinte realiza todas as operações lógicas para fazer incidir a norma e apurar o *quantum* devido. Quantificada a obrigação, o contribuinte leva o valor devido à compensação com os créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados obtidos com a entrada dos produtos adquiridos.

Ora, essa operação, ainda que correta, pode não resultar imposto a pagar, o que não desconfigura o Imposto sobre Produtos Industrializados como um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo : 10120.000038/96-95**  
**Acórdão : 202-12.899**  
**Recurso : 109.734**

Usando o recurso do absurdo, tendo o contribuinte incorrido em erro, seja de cálculo seja por interpretação diversa da norma de incidência na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados devido e não tendo recolhido tributo algum por conta da compensação, perderia essa exação o caráter de tributo sob a modalidade por homologação?

Todos os procedimentos necessários foram praticados pelo contribuinte e esse é que estará sujeito à homologação, pois o foco da norma definidora não é o pagamento, mas, sim, a conduta acometida ao contribuinte de efetuar os atos preparatórios para constatar o fato gerador e quantificar o imposto.

Inegável que, ao proceder os atos preparatórios para conformar o crédito tributário devido, o contribuinte faz incidir a norma tributária sobre o fato jurídico hipoteticamente previsto na norma. É na essência um ato de aplicação da norma que a administração tributária impõe ao contribuinte. Não se trata de mero recolhimento do tributo, mas, sim, de realização de um ato complexo que, através do emprego da norma jurídico-tributária, constata a ocorrência do fato gerador – fato imponível –, quantifica a base de cálculo e aplica a alíquota prevista, tudo para realizar a antecipação do pagamento.

O antecedente da norma jurídica que obriga a antecipação do pagamento da exação é que confere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação sua natureza jurídica e não o cumprimento da obrigação efetivamente.

O § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional dispõe:

“§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.”

Mais uma vez, o que é objeto de homologação não é o pagamento, mas o “lançamento”. O termo “lançamento” aqui utilizado não é o ato administrativo de lançamento do art. 142, mas o procedimento do contribuinte que constitui o antecedente da norma jurídica do dever de antecipação do pagamento.

Colocadas essas considerações, entendemos que o vocábulo “lançamento” do art. 150 do Código Tributário Nacional é procedimento, é dever instrumental acometido ao sujeito passivo, que deverá reunir todas as informações e elementos integrantes da norma jurídico-tributária, com o fim de possibilitar-lhe o dever de antecipar o pagamento do tributo.

O Código Tributário Nacional, no art. 156, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário.



**Processo :** 10120.000038/96-95

**Acórdão :** 202-12.899

**Recurso :** 109.734

Observe-se que o referido artigo contém dez itens enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor, uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exequibilidade. É a norma secundária eleita por Lorival Vilanova<sup>6</sup> que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

Está, pois, mal colocada a prescrição ao lado da decadência como modalidade de extinção do crédito tributário, pois esta se dá na forma indireta. Ao perder o direito à ação, o direito substantivo, indiretamente, perde sua capacidade de cogênciia jurídica.

E embora, no art. 156, a lei refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” – ao defini-las, mais adiante, inverte, acertadamente, a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) e a prescrição refere-se à perda da ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174).

Se assim, podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173); e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

Na dicção da norma jurídica veiculada no art. 174, a prescrição começa quando termina a decadência – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes da verificação da decadência) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento).

---

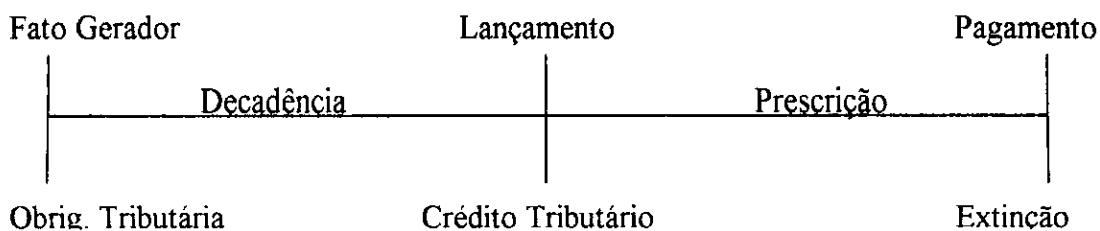
<sup>6</sup> Causalidade e Relação no Direito. 2<sup>a</sup> ed., Saraiva, 1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 10120.000038/96-95  
**Acórdão :** 202-12.899  
**Recurso :** 109.734

Fábio Fanucchi<sup>7</sup> captou bem essa mensagem, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição:



E é exatamente aqui que se encontra a principal controvérsia: saber em que momento se dá o início da contagem do prazo decadencial e o momento em que se dá a constituição definitiva do crédito tributário para a Contribuição Social.

Há duas regras que disciplinam a decadência no Código Tributário Nacional: (i) a regra geral do art. 173; e (ii) a regra específica para os tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação do art. 150, § 4º, como segue:

A REGRA GERAL -

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

A REGRA ESPECIAL –



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 10120.000038/96-95

**Acórdão :** 202-12.899

**Recurso :** 109.734

“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, tomado 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 do 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 à homologação, será ele de 5 (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.”

Como vimos, a natureza jurídica de uma modalidade de lançamento, instituto de direito, não pode ficar ao prazer da ocorrência de um fato, qual seja, ocorrer ou não a antecipação de pagamento. O fato é irrelevante, pois um tributo não deixará de ser da modalidade “por homologação” pela falta da antecipação do pagamento. Se a lei atribuiu o dever de antecipação, será o tributo por homologação.

A regra geral prevista no art. 173, inciso I (especialmente o inciso I, pois nele é que se insere a polêmica), marca como termo inicial da decadência o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Mas, que lançamento? Aquele ato administrativo privativo da autoridade fazendária do art. 142 ou aquele procedimento do contribuinte, erroneamente denominado de “lançamento”, do art. 150, § 1º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 10120.000038/96-95  
**Acórdão :** 202-12.899  
**Recurso :** 109.734

Tenho para mim que o termo lançamento, neste caso, é o típico, previsto no art. 142, pois se trata de uma regra geral que acombarca todas as modalidades de lançamento, salvo a que tenha regra específica.

Nesse contexto, insere-se o § 4º do art. 150, que repito:

*“§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”*

Para os lançamentos cuja modalidade é por homologação, o termo inicial é a data do fato gerador, aqui entendido como fato imponível, ou seja, tem a Fazenda Pública cinco anos a partir desse evento para fiscalizar o contribuinte e dele exigir eventual tributo impago. Não ocorrendo, dá-se a homologação tácita, não sendo passível de cogitação o dilargamento do prazo, salvo a hipótese “comprovada” de dolo, fraude ou simulação. Foi um excesso, diga-se de passagem, o legislador ter utilizado o termo “comprovada”, pois o que não é comprovado não gera direito, ou seja, somente é possível falar em dolo fraude ou simulação se tais ocorrências forem comprovadas.

A idéia de que, não ocorrido o pagamento, o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação passaria da regra do § 4º do art. 150 para a regra do art. 173., inciso I, é uma criação, obra de uma engenharia jurídica, cujos fundamentos tomam como critério da determinação da natureza jurídica dos institutos não os dispositivos positivados, mas os eventos futuros e insertos do mundo fenomênico. Há uma interpretação do Direito pelo “fato” e não pela norma.

Diante disso, entendo que a decadência do direito de a Fazenda constituir os créditos tributários relativos ao FINSOCIAL opera-se a partir do quinto ano contado do fato gerador.

Quanto à TRD, verifico, nesse particular, que cabe razão à Recorrente, inclusive por já ter sido reconhecido pelo Fisco, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 31/97, sua exclusão dos créditos tributários, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, de forma retroativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10120.000038/96-95

Acórdão : 202-12.899

Recurso : 109.734

Com essas considerações, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para acolher a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos no período que anteceda ao quinquênio contado da data do lançamento tributário.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2001

LUIZ ROBERTO DOMINGO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10120.000038/96-95  
Acórdão : 202-12.899  
Recurso : 109.734

**VOTO DO CONSELHEIRO ADOLFO MONTELO  
RELATOR-DESIGNADO**

Por designação, passo a proferir o voto vencedor por ocasião do julgamento do Recurso nº 109.734, onde no presente processo fiscal, envolvendo a exigência de Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, sobre o faturamento, referente aos períodos de apuração de 01/90 a 03/92, discute-se as seguintes matérias: inconstitucionalidade, prova de pagamentos efetuados, decadência e prescrição, e juros de mora com aplicação da TR eTRD.

A divergência com o entendimento do ilustre Conselheiro-Relator cinge-se quanto à decadência, que será tratada mais adiante.

Como órgão de jurisdição administrativa, no contexto do sistema de auto controle da legalidade dos atos administrativos, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda compete examinar a consentaneidade das decisões das autoridades *a quo* com as normas legais vigentes.

A Contribuição para o Fundo de Investimento Social, sobre o faturamento, chamada FINSOCIAL, foi expressamente recepcionada pelo art. 56 do ADCT para vigência transitória, até que fosse instituída uma nova contribuição de custeio da seguridade sobre tal base econômica. Estava disciplinada pelo DL nº 1.940/82, com as alterações impostas pelo DL nº 2.049/83, pelo Decreto nº 91.236/85 e pela Lei nº 7.611/87. Após o advento da CF/88, a Lei nº 7.689/88 procurou torná-la definitiva e as Leis nºs 7.787/89, 7894/89 e 8.147/90 vieram alterar-lhe a alíquota, mas o STF entendeu que, em razão da sua recepção com caráter transitório, não poderia ser alterada, razão por que julgou inconstitucionais tais alterações.

De fato, quando do julgamento do RE nº 150.764/1, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou, por maioria, a inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 7.689/88, bem como das normas que procuraram majorar a alíquota do FINSOCIAL, quais sejam, do artigo 7º da Lei nº 7.787/89; do art. 1º da Lei nº 7.894/89; e do artigo 1º da Lei nº 8.147/90, dando por exigível o FINSOCIAL na forma do Decreto-Lei nº 1.940/82.

O lançamento está em conformidade com a legislação recepcionada pela Carta Magna de 1988, portanto, nada há que reparar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 10120.000038/96-95  
**Acórdão :** 202-12.899  
**Recurso :** 109.734

Percebe-se que não há contestação quanto à base de cálculo, sendo que a recorrente alegou em recurso para que a sua impugnação fosse considerada integralmente, e nela, em um de seus tópicos, diz que não foram considerados pagamentos já efetuados, mas não traz nenhuma comprovação para os autos.

Em razão de o voto vencedor divergir daquele do Relator apenas com relação à matéria suscitada como decadência, passamos a apreciá-la.

Quando da impugnação, mantida em fase de recurso, a recorrente confunde prescrição com a decadência, pedindo a prescrição dos fatos geradores anteriores a dezembro de 1990 (fls. 83) porque a apuração é mensal e não anual.

Sobre o assunto, vejamos comentários contidos no Código Tributário Comentado<sup>8</sup>, tendo como Coordenador Wlademir Passos de Freitas.

#### COMENTÁRIOS:

O CTN trata, em dispositivos diversos (arts. 173 e 174), os dois institutos afins da decadência e da prescrição, ambos instrumentos indispensáveis para a estabilidade das relações jurídicas e para a paz social.

Ao longo do tempo, a doutrina e a jurisprudência têm procurado estabelecer critérios para distinguir a decadência da prescrição, embora, por vezes, tem-se colocado em dúvida a utilidade dessa dicotomia.

Certo é que nossas leis não só mencionam casos de decadência, diversos do da prescrição, mas atribuem a uma e outra efeitos diferentes. Em resumo, a decadência faz caducar o direito. O prazo dela não se interrompe.

*"A todo o direito corresponde a uma ação, que o assegura"* (Código Civil, art. 75). A prescrição consumada extingue essa ação. O direito subsiste, impotente, como uma pistola sem gatilho (Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense, 10<sup>a</sup> ed., p. 580, 1996).

A caducidade do direito de constituir o crédito tributário consuma-se em 05 (cinco) anos. Também é quinquenal o prazo de prescrição, mas ambos situam-se em momentos diversos. Enquanto o prazo decadencial flui, sem suspensões ou interrupções, entre a ocorrência

<sup>8</sup> Código Tributário Comentado. Vários autores. Coordenador Wlademir Passos de Freitas. Ed. Revista dos Tribunais. PS. 662/3. Art. 173, comentado por Manoel Alvares.



Processo : 10120.000038/96-95

Acórdão : 202-12.899

Recurso : 109.734

do fato gerador (nascimento da obrigação tributária) até a constituição do crédito tributário, o curso da prescrição inicia-se com a constituição definitiva do mesmo crédito e pode sofrer solução de continuidade.

Entre um e outro, se houver recurso administrativo, poderá existir um lapso temporal imprevisível, vez que, constituído o crédito tributário, não se pode mais falar em decadência, mas também não teve início o prazo prescricional, cujo *dies a quo* será o da notificação da decisão final proferida no processo administrativo. Vale dizer: enquanto pendente de julgamento final via administrativa a defesa do contribuinte, não correrá prazo de decadência ou de prescrição.

Segundo Luciano Amaro<sup>9</sup>, quando fala de contagem do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, "... qualquer lançamento realizável dentro de certo exercício (e que não seja efetivamente implementado nesse exercício) poderá ser efetuado em cinco anos após o próprio exercício em que se iniciou a possibilidade jurídica de realiza-lo".

Os agentes da fiscalização tributária, na prática, contam o prazo retroativamente: ao iniciarem uma fiscalização, sabem que podem constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos desde o quinto ano anterior ao corrente. A regra deste inciso I do art. 173 facilita a contagem de prazo decadencial, não sendo necessário, via de regra, considerar quaisquer minúcias.

**A decadência refere-se, em verdade, sempre ao lançamento de ofício, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo normalmente está sujeito.**

Quando se fala em decadência do direito de o Fisco lançar, por óbvio, está-se referindo ao lançamento de ofício, que é a modalidade prevista em lei para alguns tributos, mas que também tem importante papel supletivo da falta de colaboração e atuação do contribuinte nos casos de lançamento por declaração e por homologação.

Ainda, segundo Luciano Amaro<sup>10</sup>:

"O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito – 'antecipado') ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do

<sup>9</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 2<sup>a</sup> ed., 1988, p.382

<sup>10</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 2<sup>a</sup> ed., 1988, p.382



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10120.000038/96-95  
Acórdão : 202-12.899  
Recurso : 109.734

lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio). O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constate omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de “antecipar” o pagamento do tributo.”

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses: a) havendo pagamento por parte do contribuinte, o prazo para que o Fisco proceda à fiscalização e efetue lançamento de ofício por entender insuficiente o recolhimento efetuado é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Escondido esse prazo, ocorre a homologação tácita, não cabendo mais ao Fisco realizar qualquer lançamento relativamente àquele fato gerador; e b) não havendo pagamento, não há que se falar em prazo para homologação, de maneira que, na ausência de regra específica para incidir, aplique-se a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, terá o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do ano seguinte àquele em que o contribuinte deveria ter efetuado o pagamento e não o fez, para proceder a um lançamento supletivo.

Dessa forma, havendo pagamento, aplica-se o § 4º do art. 150; não havendo, aplica-se o inciso I do art. 173, e no caso em questão não houve qualquer pagamento, que, ainda, pode ser citado o mesmo doutrinador<sup>11</sup>:

“Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento “antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois, simplesmente não há o que homologar, a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.”

Também é este o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato

<sup>11</sup> Idem, pg. 384.



Processo : 10120.000038/96-95

Acórdão : 202-12.899

Recurso : 109.734

gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Recurso Especial não conhecido." (STJ, 2<sup>a</sup> T, Resp. nº 169246/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, jun/1998, DJ de 29.06.98, p.153).

É minha opinião que não deve ser adotado o entendimento de que o prazo decadencial conta-se a partir da expiração do prazo para homologação, o que dobra o prazo para 10 anos, como decidido pelo STJ, 1<sup>a</sup> Seção:

"TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO. Estabelece o art. 173, inciso I, do CTN que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Se não houve pagamento, inexiste homologação tácita. Com o encerramento do prazo para homologação, 05 (cinco) anos, inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. Embargos recebidos." (STJ, 1<sup>a</sup> Sessão, E. Div. REsp nº 132.329/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, abr/1999). Transcrições tiradas das pgs. 592/3, Leandro Paulsen, Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, Livraria e Editora do Advogado, 2<sup>a</sup> ed., Porto Alegre, 2000.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, os prazos de decadência previstos nos arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN, são excludentes um do outro.

**Início da contagem do prazo decadencial.** Para o caso de lançamento de ofício ou por declaração, é regra geral que o início do quinquênio decadencial se dá no *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*, nos termos do disposto no inciso I do art. 173. O primeiro dia do exercício seguinte é o dia 1º de janeiro e não o primeiro dia útil do ano, vez que o ano civil coincide com o exercício financeiro e o prazo de decadência não se interrompe, nem se suspende.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 10120.000038/96-95

**Acórdão :** 202-12.899

**Recurso :** 109.734

Quanto aos juros de mora, não assiste razão ao invocar o limite constitucional previsto no artigo 192, § 3º, da Constituição Federal, porque a norma constitucional diz respeito à concessão de crédito no âmbito do Sistema Financeiro, não sendo auto-aplicável quando de sua incidência na órbita das relações tributárias.

Existe, isto sim, razão para que seja excluída a cobrança, com base na TRD, no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991, nos termos da IN SRF nº 32/97.

Na exigência da multa de ofício, nos períodos em que foi calculada com percentagem de 100% (cem porcento), deve ser reduzida para 75% (setenta e cinco porcento), em face do disposto no inciso I, art. 44, da Lei nº 9.430/96, a qual deve ser aplicada ao caso vertente, no que couber, por força do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Mediante o exposto, e o que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para: I) excluir do lançamento, por decadência, nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN, os fatos geradores de 01/90 a 11/90, visto que o fato gerador de 12/90 tem seu vencimento em 15/01/91, oportunidade em que deveria ter ocorrido o seu lançamento com o pagamento total ou parcial; II) excluir a TRD no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991; e III) reduzir a multa de ofício de 100% para 75% com relação aos fatos geradores de 07/91 a 03/92.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2001

ADOLFO MONTELO