MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 12 / 03 / 07
Rubrica

Processo nº : 10120.007314/2002-09
Recurso nº : 124.639
Acórdão nº : 203-09.715

Recorrente : WARRE ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS é o fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, nos termos do § 4º do art. nº 150 do CTN, C/C art. 45 da Lei nº 8.212/91, O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **WARRE ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente) e Valdemar Ludvig. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004

Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Relatora-Designada

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 06 / 06
VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luciana Pato Peçanha Martins, Manuel Carlos Dantas de Assis e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.
mal/mdc

Processo nº : 10120.007314/2002-09
Recurso nº : 124.639
Acórdão nº : 203-09.715

Recorrente : WARRE ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, referente a períodos de apuração compreendidos entre os meses de janeiro/1996 a julho/2002, em virtude de diferença entre valor escriturado e o declarado/pago.

O valor do crédito tributário apurado originariamente perfazia um total de R$ 1.268.243,77 correspondendo a: (1) valor da contribuição – R$ 601.858,04; (2) juros de mora – R$ 214.992,44; (3) multa – R$ 451.393,29. (fl. 559)

A contribuinte impugna (fls. 588 a 607), o auto de infração constante do presente processo, alegando, em síntese, que:

A Cofins teria prazo de decadência de 5 anos (§ 4º do art.150 do CTN) e não o do art. 45, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, por isso, os lançamentos estariam fulminados pela decadência. Traz, a contribuinte, jurisprudência favorável ao seu entendimento.

Após isto, primeiramente (3.2.1), alega que, no mês de abril de 1998 houve cancelamento da Nota Fiscal (NF) nº 1.294 de R$ 50.612,53 e que a NF nº 1.300 a substituiu e foi incluída no mês de maio.

Do item 3.2.2 até 3.2.10 a contribuinte alega, em suma, que os valores das atualizações monetárias e das indenizações já foram oferecidos a tributação.

No item 3.2.11 a contribuinte afirma que na planilha fl. 545 o valor do mês de julho deveria ser menor, pois, já teria havido um adiantamento no mês de maio, portanto já tributado.

Dessa forma, a DRJ/BSA solicitou diligência fl. 670, de forma a esclarecer as questões acima. O relatório de diligência encontra-se nas fls. 672 até 676.

Por meio do Acórdão DRJ/ BSA **5.851**, de 09 de maio de 2003, os julgadores da 4ª Turma da DRJ em Brasília-DF, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1997

Ementa: Decadência

O prazo de decadência das contribuições sociais é de dez anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ser constituído.

Identificada diferença entre valores escriturados e pagos correto é o lançamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Brasília, 06 / 06 / 06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Consta da decisão de primeira instância a exoneração de parte do valor exigido no lançamento original da COFINS no valor de R$ 160.143,35 mantendo R$ 441.714,69 a ser acrescida de juros, e de multa de ofício.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, onde alega que: a) com relação ao período de 01/96 a 07/97 ocorreu a decadência; e b) no tocante ao período de 05/98 a 07/2002, os valores mantidos pela DRJ/Brasília (DF) foram devidamente recolhidos, conforme cópia do DARF em anexo.

Consta dos autos, à fl. 732, Termo de Arrolamento de Bens e Direitos (Processo nº 10120.000286/2003-71), para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2°, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

É o relatório.

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo ser conhecido.

Conforme relatado a contribuinte apresenta recurso, onde alega que: a) com relação ao período de 01/96 a 07/97 ocorreu a decadência; e b) no tocante ao período de 05/98 a 07/2002, os valores mantidos pela DRJ/Brasília (DF) foram devidamente recolhidos, conforme cópia do DARF em anexo.

a) Da decadência

A ciência do auto de infração se verificou em 13/09/2002, exigindo-lhe a COFINS, no período de apuração de 01/01/1996 a 31/12/1997. Penso ter ocorrido a extinção do crédito tributário, face à figura da decadência, para os períodos anteriores a 08/97. Desta forma, correto o entendimento defendido pela contribuinte de que com relação ao período de 01/96 a 07/97 ocorreu a decadência.

Na essência dos fatos, tem-se que o centro de divergência reside na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150 parágrafo 4°, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei n° 8.212/91, em se saber basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: - a inércia do titular do direito; - o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação, supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz. [1]

[1] Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.[2]

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito. Na verdade a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumido: A decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida.

Feitas as considerações preliminares, há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ[3] que reconheceram, no passado[4] o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier [5], teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, parágrafo 4º do CTN, se refere à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Afirma o respeitável doutrinador, que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressalvar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN).

Reitera ainda que, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz ainda o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões: *Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, par. 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento "poderia ter sido praticado" - com o prazo do art. 150, parágrafo 4º - que define o prazo em que o lançamento "poderia ter sido praticado" como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do*

---

[2] Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

[3] Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ.

[4] atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98 88733-4).

[5] Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, p. 7/13.

prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, parágrafo 4º.

Para o doutrinador Alberto Xavier[6], a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência " **é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.**" As decisão proferidas pelo STJ, são também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, parágrafo 4º, aplica-se exclusivamente aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

Por outro lado, há de se questionar se a COFINS deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. O art. 45 da Lei º. 8.212/91 não se aplica à COFINS, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da Seguridade Social de constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem os mencionados dispositivos legais, *in verbis:*

"ART.33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente". (grifei)

ART.45 - O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

[6] Idem citação anterior.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.

§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de zero vírgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.

§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.

§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral.

Assim, em se tratando da COFINS, a aplicabilidade de mencionado art. 45, tem como destinatário a seguridade social, mas as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Por outro lado, ainda que assim não o fosse, ou seja, mesmo que pudesse ser defensável a aplicabilidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 haveria que se observar o disposto no artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Nesse sentido, dispôs o Acórdão nº 101-91.725, Sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

FINSOCIAL FATURAMENTO - DECADÊNCIA: Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo qüinqüenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Destarte, esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 -Sessão de 19/06/2002, ainda que de PIS trate, já se posicionou no sentido de que as contribuições

sociais, devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso, as do CTN[7]. A ementa desse Acórdão possui a seguinte redação:

> *"Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. As contribuições sociais, dentre elas a "As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149 da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional." Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. Preliminar acolhida. PIS. (...)*

Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem-se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, vide os acórdãos nºs CSRF/01-04.200/2002 (DOU de 07/08/03); CSRF/01-03.690/2001 (DOU de 04/07/03) e CSRF/02-01.152/2002 (DOU de 24/06/2003).

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais, seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e portanto a essas é que devem se submeter.

No mais, caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *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 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".*

[7] Idem Acórdão nº 203-07.992, Sessão de 20/02/02 – Rec. 115.543.

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

> *" (...) Em conclusão :*
>
> *a) nos impostos que comportam lançamento por homologação ..... a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;*
>
> *b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;*
>
> *c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;*
>
> *d) de igual modo, transcorrido o qüinqüênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;*
>
> *e) as conclusões de "c" e "d" acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;*
>
> *f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."*

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte :

> *"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração" Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo qüinqüenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. <u>Ocorrido</u>

o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada." (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

"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.

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação ..... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a COFINS natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do

prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à COFINS, para os fatos geradores ocorridos no período anterior a 08/97 vez que a ciência ao auto de infração se verificou em 09/2002, portanto há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores.

b) período de 05/98 a 07/2002.

Às fl. 731, consta que a contribuinte fez um recolhimento (DARF anexo) relacionado ao período mantido pela DRJ/Brasília. Não cabendo ao Conselho de Contribuintes a conferência dos cálculos, deverá a instância competente, por ocasião da execução do acórdão, conferir a exatidão dos valores pagos, de forma a cancelar a exigência mantida pela DRJ/Brasília, se procedente a correlação entre os valores exigidos e pagos.

Conclusão

Com a ressalva da conferência dos valores já pagos pela contribuinte, voto no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência no período anterior a 08/97.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

RELATORA-DESIGNADA

Reporto-me ao Relatório e voto da lavra da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López.

O objeto da presente controvérsia é a exigência fiscal da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

A ilustre relatora, enfrentando as alegações de decadência de parte do período autuado, entendeu procedentes os argumentos da recorrente.

Discordando dos fundamentos e conclusão a que chegou a e. relatora, relativamente à ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento da exação e, traduzindo a posição hoje majoritária nesta Câmara, entendo não ser da alçada deste órgão julgador negar vigência a lei regularmente promulgada.

O Código Tributário Nacional - CTN, no § 4º do artigo 150, estipulou regra geral de prazo à homologação dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, deixando, porém, facultado ao legislador ordinário a prerrogativa de determinar, de modo específico, prazo diverso para a ocorrência da extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, como previsto no artigo 142 do mesmo diploma legal.

A COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70/91, integra, por expressa determinação nela contida, o orçamento da seguridade social.

O Poder Legislativo votou e o Poder Executivo sancionou a Lei nº 8.212, de 26/07/1991 que dispôs sobre a organização da seguridade social.

Consoante o permissivo contido no sobredito artigo do CTN, as contribuições destinadas à seguridade social têm o prazo de decadência regulado pelo artigo 45 da Lei 8.212/1991, sendo estabelecido em dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, não cabendo à autoridade administrativa, por lhe falecer competência, o exame de sua constitucionalidade, bem como, já afirmado, negar-lhe vigência.

Reproduz-se o teor do referido artigo:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;"

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a argüição de decadência relativa ao período identificado nos autos.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004

MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA