



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Recurso nº : 128.483
Acórdão nº : 301-31.686
Sessão de : 25 de fevereiro de 2005
Recorrente : PREMIER PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Recorrida : DRJ/RECIFE/PE

PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL – NORMAS GERAIS – PRECLUSÃO – Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo e que somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento. Recurso não conhecido, em parte, por preclusão.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO.DECADÊNCIA. 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.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso por preclusão. Na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo e Carlos Henrique Klaser Filho, que acatavam a preliminar de decadência em relação ao PIS, COFINS e CSLL, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Luiz Roberto Domingo apresentará declaração de voto.


OTACÍLIO DANFAS CARTAXO
Presidente


VALMAR FONSECA DE MENEZES
Relator

Formalizado em: **19 JUN 2006**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Roberta Maria Ribeiro Aragão, José Luiz Novo Rossari, Atalina Rodrigues Alves e Lisa Marini Ferreira dos Santos (Suplente). Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno.

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir.

“Contra a empresa acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração às fls. 73/76, 81/84, 89/92, 97/100, 105/108 e 112/113 para exigência de crédito tributário referente aos fatos geradores de 01/01/1997 e 31/12/1997, adiante especificado:

(...)

Os referidos autos de infração são decorrentes de ação fiscal efetuada junto à contribuinte, na qual a fiscalização constatou infrações à legislação do SIMPLES, cujos enquadramentos legais encontram-se discriminados nos autos de infração, que passam a integrar a presente decisão como se aqui transcritos fossem. As irregularidades constatadas e suas conseqüências podem ser assim resumidas:

1- DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO – 31/01/1997 a 31/12/1997.

A empresa apresentou a declaração Anual Simplificada do ano calendário de 1997, declarando sua receita bruta, entretanto estes valores são inferiores aos escriturados, pela contribuinte, no Livro de Apuração do ICMS.

Constam anexados ao presente processo as cópias do livro de Apuração do ICMS, às fls. 27 a 50 e das Declarações Anuais Simplificadas, às fls. 16 e 17, todos referentes ao ano calendário de 1997.

2 – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO – 30/11/1998.

Decorrente da apuração das diferenças de base de cálculo e da insuficiência de recolhimento dos valores declarados pela contribuinte.

3 – OMISSÃO DE RECEITAS – AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL.

A empresa efetuou aumento do capital social passando de R\$ 10.000,00 para R\$ 35.000,00, conforme 1ª . Alteração Contratual

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

em 06/01/1997. Intimada a comprovar a origem recursos a contribuinte afirmou, à fl. 56, que não possui os documentos hábeis a comprovação.

4 – FALTA DE COMUNICAÇÃO DA EXCLUSÃO DA EMPRESA DO SIMPLES.

Inobservância da comunicação, quando obrigatória, da exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES.

Devidamente notificada, e não se conformando com o procedimento fiscal, a contribuinte apresentou, tempestivamente, as suas razões de defesa, à fl. 116, nas quais questiona os autos de infração, alegando em síntese o seguinte:

- Alega que o arbitramento foi baseado no Livro de Apuração do ICMS e que apenas as receitas foram consideradas. Assim, a carga tributária imposta pela fiscalização é muito acima da realidade, pois não foram consideradas as despesas incorridas.

- Ainda afirma que não foi concedido prazo razoável para apresentação dos livros contábeis(Diário, Razão, Caixa). Segue afirmando que uma vez apresentados os livros à empresa passa atender a legislação e o arbitramento passa a não corresponder à realidade.”

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita adiante:

“Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Eventuais insuficiências de recolhimentos, apuradas através de procedimento de ofício, deverão ser cobradas nos respectivos autos de infração com a aplicação de multa de ofício e incidência dos juros de mora.

DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO.

Tendo a contribuinte declarado valores de receita bruta inferiores aos constantes do livro de apuração do ICMS, procede a cobrança dos imposto e contribuições componentes do SIMPLES calculados sobre a diferença não declarada.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Lançamento Procedente”

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme petição de fl. 128, nos termos a seguir dispostos, alegando que:

- Ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública em lançar os tributos em exigência, tendo em vista que os lançamentos se caracterizam como da espécie por homologação, tendo sido o auto de infração lavrado em 12.11.2002, relativamente a fatos geradores entre janeiro de 1997 e janeiro de 1998;
- A recorrente não poderia ser autuada como uma pessoa jurídica normal, visto que, sem o Ato Declaratório de Exclusão do SIMPLES não se poderia lavrar o auto de infração;
- A recorrente, em obediência ao devido processo legal, deveria ser intimada da exclusão do SIMPLES, o que, em não ocorrendo, violou a Carta Magna;
- A decisão recorrida não se refere à representação fiscal correspondente à dita exclusão, ferindo o Princípio da Publicidade;
- A referida representação deveria constar dos autos, por obediência ao Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.235/72);
- Não tendo sido desta forma, a tributação da empresa não deveria ser feita como as demais pessoas jurídicas, mas como uma empresa cadastrada no SIMPLES, não podendo ser exigido crédito tributário uma vez que os DARFs acostados comprovam o recolhimento dos tributos no período fiscalizado.

É o relatório.

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

VOTO

Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes, Relator

Compulsando-se a peça recursal, verifica-se, como relatado, que as razões de inconformismo da recorrente não foram apresentadas à Primeira Instância, quando da apresentação da peça impugnatória.

Por outro lado, dentre estas argumentações, resta presente a questão sobre a decadência, que entendo seja matéria de ordem pública, motivo pelo qual deve ser conhecida.

Pelo exposto e, com esta exceção, as demais questões, tratando-se de matérias novas, que a recorrente não questionou no transcurso da fase impugnatória, quando se instaura a fase litigiosa plena do procedimento administrativo, não devem ser conhecidas, por ocorrência de preclusão.

Acerca da decadência, há que se considerar que:

Os tributos exigidos no presente auto de infração são os seguintes: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Há que se analisar, pois, a decadência para cada um destes tributos.

PARA O PIS E A COFINS:

O INSTITUTO DA DECADÊNCIA É LIGADO AO ATO ADMINISTRATIVO DO LANÇAMENTO E, PORTANTO, FAZ-SE MISTER TECER ALGUNS COMENTÁRIOS SOBRE ESSES INSTITUTOS PARA, EM SEGUIDA, CONCLUIRMOS SOBRE A QUESTÃO.

O Código Tributário Nacional - CTN classificou os tipos de lançamento, segundo o grau de participação do contribuinte para a sua realização, nas seguintes modalidades: lançamento por declaração (art. 147); lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150).

O PIS e a COFINS são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o qual é uma modalidade em que cabe ao contribuinte efetuar os procedimentos de cálculo e de pagamento antecipado do tributo, sem prévia verificação do sujeito ativo. O lançamento se consumará posteriormente através da homologação expressa, pela real confirmação da autoridade lançadora ou pela homologação tácita, quando esta autoridade não se manifestar no prazo de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

Embora o Código Tributário Nacional - CTN utilize a expressão "homologação do lançamento", não faz sentido se falar em homologar aquilo que ainda não ocorreu, haja vista que o lançamento só se dará com o ato de homologação. Daí porque, trata-se de homologação da atividade anterior do sujeito passivo, ou seja, trata-se de homologação do pagamento antecipado. Neste sentido é o entendimento de diversos tributaristas do País, entre eles, José Souto Maior Borges, em sua obra "Lançamento Tributário, Rio, Forense, 1981, p. 465,466 e 468" e Paulo de Barros Carvalho, em seu trabalho "Lançamento por Homologação - Decadência e Pedido de Restituição, em Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, IOB, n. 3, fev. 1997, p. 72 e 73."

A Lei ordinária posterior nº 8.212, de 24.07.91, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, estabeleceu, através do caput do art. 45 e inciso I, um novo prazo de caducidade para o lançamento das respectivas Contribuições Sociais:

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

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

A Lei nº 8.212/91 entrou em vigor na data de sua publicação, qual seja 25/07/91.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça - STJ já pacificou o entendimento de que o prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN somente se inicia após transcorrido o prazo previsto no artigo 150 do mesmo diploma legal, o que resulta no mesmo período de tempo citado.

Acrescente-se, ainda, que, por força da vinculação deste Colegiado às normas legais vigentes, está afastada da sua competência a análise de disposição expressa em Lei, como no caso, *in concreto*.

Diante do exposto, rejeito as arguições de decadência suscitadas pela defesa, no que concerne ao PIS e à COFINS.

DO IRPJ E DA CSSL

O IRPJ e a CSSL TAMBÉM são tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Partindo de tal pressuposto, 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.”

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 quinquênio 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

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

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 quinquenal 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.

Ocorrido 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

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. (grifo nosso)

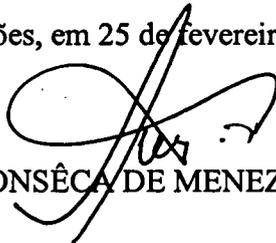
É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

'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 (...)'

No presente caso, a ciência do lançamento – 13/11/2002 – referente ao período de janeiro de 1997 a janeiro de 1998. Conclui-se, pois, que a autuação referente ao período de janeiro a outubro de 1997 foi atingida pela decadência, visto que os pagamentos feitos a título de IRPJ e CSLL foram homologados tacitamente, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, voto no sentido de que seja conhecido apenas em parte, o recurso, por preclusão, e, na parte conhecida, seja dado provimento parcial para excluir da tributação os períodos de janeiro a outubro de 1997, correspondentes ao IRPJ e CSLL.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2005



VALMAR FONSÊCA DE MENEZES – Relator

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

DECLARAÇÃO DE VOTO

Declaração de Voto Conselheiro Luiz Roberto Domingo

Trata-se de insuficiência de recolhimentos do SIMPLES relativamente aos períodos de apuração ocorridos entre 31/01/1997 e 31/12/1997, constituídos após o prazo quinquenal contado a partir do fato gerador.

O ponto que impende apreciar, portanto, refere-se à decadência.

A decadência é um instituto de direito material que traz, em seu bojo, a ação deletéria do tempo em relação ao direito potestativo¹ por conta da incúria de seu titular², ultimando a plena realização do princípio da segurança do direito, ditado pela manutenção da estabilidade das relações jurídicas, e em prol do interesse pela preservação da harmonia social.

O Código Tributário Nacional, no art. 156³, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário. Observe-se que o referido artigo contém 11 itens⁴ 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.

¹ Utilizo o termo "potestativo" no sentido de "potestade pública" nos termos definidos por José Cretella Junior, in Dicionário de direito administrativo. José Bushatsky, Ed. São Paulo, 1972.

² AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista dos Tribunais, nº 30, apud FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. Edição póstuma. 2ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 39

³ Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - a remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

⁴ Inciso XI acrescido pela Lei Complementar 104/2001.

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exequibilidade. É a norma secundária eleita por Lourival Vilanova⁵ 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.

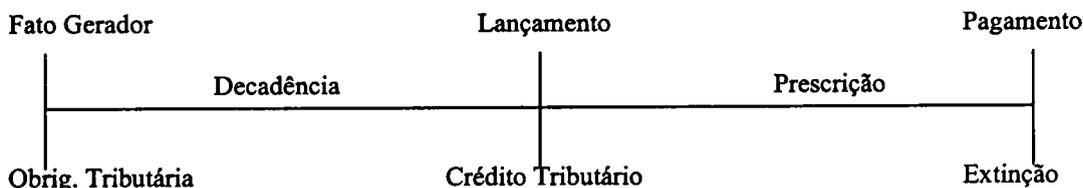
Apesar de estar edificada de forma equivocada a norma extintiva do crédito tributário, no que concerne à prescrição, uma vez que a extinção se dá de forma indireta, isto é, ao perder o direito à ação o direito substantivo indiretamente perde sua capacidade de cogência jurídica. E embora, no art. 156, a norma refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” – ao defini-las, mais adiante, o legislador do Código inverteu 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) – exercício da potestade pública – e a prescrição refere-se à perda do direito de ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174), presumidamente não aplacado pela decadência; constituído.

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 se encerra a possibilidade de transcurso do prazo decadencial pela prática do ato potestativo – 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 contagem do prazo de decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes de sua verificação) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento). Portanto, podemos perceber que a inércia da Fazenda seja para constituição, seja para cobrança do tributário, implica a extinção do direito, a extinção do crédito tributário.

Fábio Fanucchi⁶ explicitou bem esses conceitos, 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, em face da ação deletéria do direito da fazenda:



⁵ Causalidade e Relação no Direito. 2ª ed., Saraiva, 1989.

⁶ *A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário*. Ed. Resenha Tributária. 1970.

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

Assim, diante das considerações acima, passo a análise da questão de mérito, para verificar o termo inicial do prazo decadencial do Finsocial.

No caso em apreço, é necessário analisar em que extensão o art. 45 da Lei nº 8.212/91 alterou o art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Para tanto é necessário estabelecer contato com as disposições veiculadas nos artigos, iniciando-se pela norma complementar:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

A norma ordinária, que, para o Eminentíssimo Relator, é a que veicula alteração da norma complementar, dispõe o que segue:

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.



Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

Apesar de o art. 45 da Lei nº 8.212/91, não fazer qualquer referência ao art. 150 do Código Tributário Nacional, impõe-nos uma análise sistêmica da norma para compulsar se sua ontologia aponta para o prazo previsto no referido § 4º.

Tenho entendido que, quando a Lei Complementar indica que a norma ordinária poderá alterar um determinado “valor” (seja quantitativo, qualitativo, temporal, etc), a Lei Ordinária poderá fazê-lo nos limites desenhados pela Lei Complementar, não podendo alterar a substância jurídica definida pela Lei Complementar.

Uma coisa que não se discute, qualquer que seja o foro, é a modalidade de lançamento das Contribuições Sociais, dentre elas o PIS, a COFINS, a CSLL, a CIDE. Todas são contribuições cuja modalidade de lançamento se dá pela sujeição à homologação, nos termos prelecionados pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Note-se que o PIS não é uma contribuição instituída sob os auspícios do art. 195 da Constituição Federal e sequer está relacionada dentre aquelas que estão sujeitas à disciplina da Lei nº 8.212/91, conforme art. 23. Tal equívoco, não pode ser admitido; não se pode aplicar uma norma jurídica que expressamente define a quais situações jurídicas é destinada. Nessa norma não está previsto a sua aplicação às relações jurídico-tributárias do PIS.

No que tange ao art. 45 da Lei nº 8.212/91⁷, até poderia ter cumprido a missão de alterar o prazo decadencial das contribuições sociais sujeitas ao lançamento por homologação, mas não o fez de forma expressa e se houver entendimento de que alcançou tal mandamento (art. 150, §4º, Código Tributário Nacional) excedeu à função outorgada pela Lei Complementar modificando a estrutura jurídica do lançamento por homologação e isso não poderia ter sido feito.

O § 4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional, dispõe que, nos casos de lançamento por homologação, “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”. Tal artigo preceitua que outra lei poderá fixar um prazo para a homologação, ou seja, autoriza que outra lei estabeleça um prazo distinto para a homologação.

⁷ 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.

Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea j do art. 95 desta lei.

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

Pois bem, se considerarmos que o art. 45, da Lei nº 8.212/91, fixou um novo prazo (10 anos) para a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, restará responder à seguinte questão: Como coadunar o valor jurídico de "10 anos" com a estrutura da contagem de prazo para os lançamentos sujeitos à homologação, haja vista que o art. 150, § 4º, consigna como termo inicial da decadência o fato gerador e o art. 45, atribui como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído?

Se de um lado, ratifico que é plenamente possível a lei ordinária alterar o prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, de outro lado, entendo que tal alteração deve ser feita segundo os termos definidos na Lei Complementar. Portanto, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não pode alterar nem a estrutura nem o termo inicial da modalidade do lançamento prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. As normas veiculadas em tais artigos são inconciliáveis e não comportam uma integração interpretativa que possibilite aferir a alteração de 5 (cinco) para 10 (dez) anos do prazo decadencial dos tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação.

Se compararmos o art. 45 da Lei nº. 8.212/91 com o art. 173 do Código Tributário Nacional (regra geral da decadência aplicável a todo tipo de lançamento exceto os da modalidade por homologação), verificaremos que a estrutura gramatical, conteúdo semântico e as estruturas jurídicas não só se assemelham como guardam verossimilhança indiscutível:

- Art. 45 da Lei 8.212/91:

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.

- Art. 173 do Código Tributário Nacional:

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.

Processo nº : 10480.015444/2002-18
Acórdão nº : 301-31.686

Ora, o que se percebe pela leitura e interpretação dos artigos acima é que o art. 45 foi redigido à imagem e semelhança do art. 173 (regra geral de decadência, destinada aos tributos e contribuições sujeitas aos lançamentos de ofício e por declaração) e não para ditar novo termo temporal para as contribuições cuja modalidade de lançamento seja por homologação.

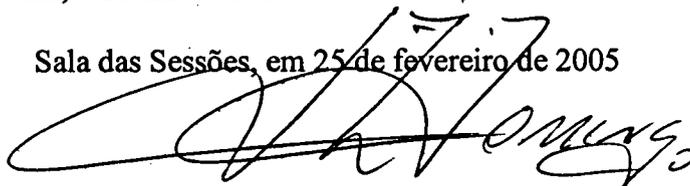
Nota-se, ainda, que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, tem como termo inicial, a ocorrência do fato gerador. E, os arts. 45, da Lei nº 8.212/91 e 173 do Código Tributário Nacional, têm como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte. Com isso, não se pode pretender atribuir ao art. 45 da Lei nº 8.212/91 a qualidade de alterar o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, o que a meu ver não podem ser equiparados, haja vista, que o lançamento das contribuições ocorre pela modalidade homologação, conforme previsto no art. 150, §4º, e que portanto, não pode ser alterado.

Assim, entendo que a norma do art. 45 da Lei nº 8.212/91, superada eventual impossibilidade de alteração do prazo previsto no art. 173, é aplicável às contribuições sujeitas aos lançamentos cuja modalidade seja de ofício e por declaração, exclusivamente. Não sendo o caso do contribuições, entendo inaplicável a contagem do prazo de 10 (dez) anos.

Desta forma, o termo inicial para contagem do prazo decadencial das contribuições, continua sendo a data do fato gerador e o prazo de 05 (cinco) anos.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO NO QUE CONCERNE À APLICAÇÃO DA NORMA DECADENCIAL, também em relação às contribuições sociais constituídas no âmbito do SIMPLES uma vez que o direito de a Fazenda Nacional constituir contribuições sujeita ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, é de cinco anos contados da data da ocorrência do Fato Gerador.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2005



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Conselheiro