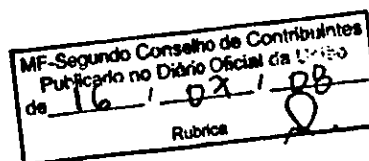




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10680.720417/2005-57
Recurso nº	138.999 Voluntário
Matéria	COFINS
Acórdão nº	202-18.286
Sessão de	19 de setembro de 2007
Recorrente	COOPERATIVA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO E DE CONSUMO DO ESTADO DE MINAS GERAIS - COTRACARGEM
Recorrida	DRJ em Belo Horizonte - MG



Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

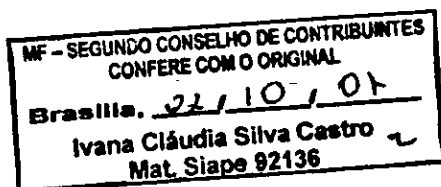
Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

Ementa: DECADÊNCIA.

01/2000 a 03/2000. As contribuições sociais, dentre elas a Cofins, 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. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, 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 art. 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data de 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.

OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL ANTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESISTÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A opção do contribuinte pela via judicial, antes, durante ou após a prática do ato administrativo formalizador da exigência tributária conduz à prévia, concomitante ou posterior abdicação do direito de



defesa na esfera administrativa, mesmo porque, havendo posicionamento judicial liminar em sentido contrário ou depósito judicial tempestivo e integral do crédito tributário em discussão, a Administração, impositivamente, queda-se inerte quanto à cobrança do crédito tributário constituído de ofício até que se manifeste o Judiciário, sem qualquer dano ao universo jurídico do recorrente.

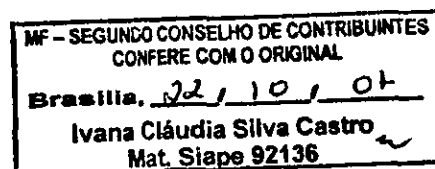
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, na parte em que existe concomitância com a ação judicial; e II) por maioria de votos, na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência para os períodos até março de 2000. Vencidos os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa (Relatora), Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor.


ANTONIO CARLOS ATULIM

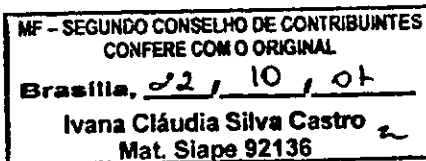
Presidente




MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente) e Antônio Lisboa Cardoso.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra acórdão proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG.

"A Fiscalização, no seu Termo de Verificação Fiscal (TVF), relata que a contribuinte impetrou mandado de segurança para que a Fazenda Nacional se abstivesse da exigência da contribuição nos moldes da MP nº 1.858-6, de 1999, e reedições. De acordo com a Fiscalização, o crédito tributário lançado está com a exigibilidade suspensa por força de medida liminar (2000.34.00.009120-2/DF), pelo que, com o intuito de prevenir a decadência, foi elaborado demonstrativo com base nos livros e documentos apresentados pela fiscalizada, que retratam valores apurados sobre o total das receitas auferidas pelo contribuinte não recolhidos ou declarados procedendo-se, então, à constituição do auto de infração.

(...)

A exigência foi regularmente impugnada. Alega em defesa:

Que o período autuado de janeiro a março de 2000 já se encontra extinto pela decadência (§ 4º do art. 150 do CTN).

Afirma que não possui objetivo de lucro como nas sociedades simples e empresárias.

Alega a defendente que embora a LC nº 70, de 1991, em seu art. 6º se referisse à isenção, no caso da sociedade cooperativa, não se trata de isenção, e sim, de não incidência (art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, e art. 110 do CTN). Destarte, visando sobretudo o bem comum, a contribuinte alega que as operações efetuadas por ela não podem ser objeto de tributação, exceto quando a cooperativa, extrapolando as suas finalidades, pratique atos com não cooperados, o que assevera não ser o caso.

(...)

A contribuinte afirma também que está recolhendo a Cofins sobre 6,03% dos valores percebidos em nome dos cooperados, para o custeio de suas despesas, 'até que seja finalmente reconhecidas a ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência da Cofins...'

(...)

Em seguida persiste a defendente que o fundamento legal que autoriza a Fazenda Nacional a exigir a contribuição está eivado de ilegalidade e inconstitucionalidade, tal qual defende a impugnante nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.34.00.009120-2."

A Turma Julgadora apreciando as alegações de defesa, expediu acórdão cuja ementa é a seguinte:

✓

J

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

Ementa: O prazo decadencial das contribuições que compõem a Seguridade Social – entre elas a Cofins – encontra-se fixado em lei.

A propositura pela contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto da autuação, importa a renúncia às instâncias administrativas, tornando-se definitiva a exigência discutida.

A DRJ tem competência para afastar a aplicação de dispositivo legal apenas quando esse tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. A apreciação da constitucionalidade e da legalidade das normas vigentes é da competência privativa do Poder Judiciário. Ao julgador administrativo cabe, em face do Poder Regrado, somente aplicar as leis e normas vigentes.

Impugnação Não Conhecida".

Cientificada da decisão em 20/11/2006, apresentou, em 12/12/2006, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes com as seguintes alegações: 1) decadência dos fatos geradores dos meses de janeiro a março de 2000 em razão do comando do § 4º do art. 150 do CTN. Rechaça a base legal utilizada pela decisão recorrida para afastar a decadência; 2) inadmissibilidade da alegação de renúncia à instância administrativa posta na decisão recorrida. A alegação apresentada é de inexistência de faturamento ou receita, relativa a uma não incidência tributária que deixou de ser apreciada na esfera inferior.

Requer o apensamento dos autos onde consta o arrolamento de bens, reconhecimento da decadência do período anterior a cinco anos do início da ação fiscal; inexistência da renúncia tácita devendo os autos retornar à instância inferior para apreciação da impugnação. Em pedido sucessivo, requer seja acolhido e provido o recurso para afastar a definitividade da exigência fiscal, em face de encontrar o mesmo com a exigibilidade suspensa, ficando a Fazenda Pública impedida de sequer conhecê-lo e muito menos constituí-lo em definitivo.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora.
Vencido quanto à decadência.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade e conhecimento.

As matérias trazidas à apreciação deste Conselho referem-se à decadência do período de janeiro a março de 2000 em razão do disposto no § 4º do art. 150 do CTN e inexistência da renúncia à esfera administrativa.

Primeiramente, quanto à decadência, entendo não assistir razão à recorrente.

O Código Tributário Nacional - CTN, no § 4º do art. 150, estipulou regra geral de prazo à homologação dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, deixando, porém, facultada ao legislador ordinário a prerrogativa de determinar, de modo específico, prazo diverso para a homologação da atividade de pagar o tributo atribuído ao sujeito passivo podendo, na sua falta ou insuficiência, constituir o crédito tributário pelo lançamento, como previsto no art. 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 ("*se a lei não fixar prazo à homologação...*"), as contribuições destinadas à seguridade social têm o prazo de decadência regulado pelo art. 45 da Lei nº 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 faltar competência, o exame de sua constitucionalidade, bem como lhe negar 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;"

E nem se alegue que a referida lei limita-se a regular o plano de custeio da previdência social. Isso porque em seu art. 10, reproduzindo a Carta Magna, dispõe que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e do nela disposto, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

Já no art. 11, ao estabelecer quais as receitas que compõem o orçamento da Seguridade Social, refere-se no inciso III às receitas das contribuições sociais, as quais relaciona no Parágrafo único como sendo de diversas origens e dentre elas, as das empresas,

incidentes sobre faturamento e lucro. Portanto a Lei nº 8.212/91 é aplicável a todas as contribuições cuja destinação seja a seguridade social.

Sendo esta uma norma regularmente promulgada, repito, não há como negar sua vigência. Então, como resolver a aparente antinomia dessa regra com a contida no Código Tributário Nacional, no que concerne às contribuições sociais?

Segundo ensina Maria Helena Diniz¹, a antinomia de segundo grau ocorre quando houver conflito entre os diversos critérios. No presente caso poder-se-ia entender tanto como uma antinomia entre os critérios hierárquico e cronológico, como entre os critérios hierárquico e da especialidade. Visto que o critério hierárquico prevalece sempre sobre os dois outros critérios, não haveria antinomia. Aplica-se a norma hierarquicamente superior.

Entretanto, entendo que, sendo defeso, não só à Administração Pública como a qualquer cidadão, negar vigência à norma do art. 45 da Lei nº 8.212/91 sem que assim se manifeste o judiciário, só é possível compatibilizar a lei ordinária com a lei complementar, representada pelo CTN, interpretando que o § 4º do art. 150 do CTN, ao fazer a ressalva "se a lei não fixar prazo à homologação..." introduziu o permissivo legal para que uma lei ordinária ou uma lei especial posterior dispusesse outro prazo para a homologação do lançamento.

Em outro giro, verifica-se que mesmo na doutrina existem vozes divergentes acerca da matéria. No entendimento do tributarista Roque Antônio Carrazza², a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais, não podendo abolir os institutos da prescrição e da decadência, expressamente mencionados na Constituição Federal, nem detalhá-los, atropelando a autonomia dos entes tributantes. Interpreta o citado mestre que o legislador complementar não recebeu um "cheque em branco" para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Ensina o eminente professor e tributarista:

"...a lei complementar poderá determinar – como de fato determinou – (art. 156, V, do CTN) – que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer – como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174 do CTN) – o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar – como de fato elencou (arts. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) – as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado. Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.

Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem

¹ Compêndio de Introdução à Ciência do Direito, 13ª edição, 2001, pág. 474/475

² Curso de Direito Constitucional Tributário, 18ª edição, 2002, Malheiros Editores, pág. 805/806

obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular."

E conclui:

"Eis por que, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar."

Traz, em reforço à sua posição, o entendimento doutrinário, que alega ser mais autorizado, de Antonio Carlos Marcato, de que a decadência e a prescrição são questões relacionadas a *direito material*.

Portanto, verifica-se que os critérios e as interpretações doutrinárias não são convergentes no sentido de estabelecer uma diretriz pacífica acerca da matéria.

Atende o ditame constitucional da autonomia dos entes federados o fato de poderem eles legislar sobre matéria em que é cabível à lei complementar somente estabelecer normas gerais. E ela o fazendo, através de ressalva, facultou à lei dispor diferentemente. Assim, ao talante dos legisladores da União, dos Estados e do Distrito Federal pode-se estabelecer regra diversa para o instituto aqui analisado, permitindo que nos diferentes entes federados coexistam regras específicas.

Nessa direção assim também expressou seu entendimento o eminente tributarista José Souto Maior Borges, citado pelo Professor Luciano Amaro³, ao defender que *"a posição correta, a seu ver, estaria no reconhecimento de que a lei ordinária material pode integrar o Código Tributário Nacional (vale dizer, preencher a lacuna desse diploma)"*.

E conclui que *"se a lei ordinária não dispuser a respeito desse prazo, não poderá a doutrina (fazê-lo), atribuindo-se o exercício de uma função que incumbe só aos órgãos de produção normativa, isto é, vedado lhe está preencher essa 'lacuna'. A solução (...) somente poderá ser encontrada (...) pelo órgão do Poder Judiciário"*.

Ora, tem-se que existe a lei que dispõe sobre a matéria, prescindindo de sua remessa para o judiciário.

Ademais, pode ser constatado junto ao sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, na *internet*, que a demanda judicial encontra-se em fase de apelação por parte da Fazenda Nacional, bem como a realização, pela recorrente, de depósito judicial do montante integral da exação, conforme decisão da desembargadora federal responsável pelos autos, obtida no referido sítio e anexada aos autos.

Oferecida a garantia da exação em discussão, pela via do depósito judicial, há entendimento do Superior Tribunal de Justiça constante do REsp 636626/PR, julgado em 15/05/2007, de ser desnecessária a realização do lançamento de ofício para constituição do crédito tributário, conforme parte da ementa que abaixo se transcreve:

"5. O depósito judicial do valor questionado, relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação, torna dispensável o ato formal de

³ Direito Tributário Brasileiro, 3ª edição, 1999, págs. 385/386

lançamento por parte do Fisco (STJ, 1a. Turma, EDcl no REsp nº 736.918, Min. José Delgado, DJ de 03.04.06; REsp 736328, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 26.09.06, REsp 615.303, 1a. Turma, Min. José Delgado, DJ de 04.04.05). Eventuais diferenças não cobertas pelos valores depositados poderão ser lançadas pelo Fisco, se for o caso, no prazo de cinco anos contados da data da conversão dos depósitos em renda."

Sendo assim entendo que não há falar em decadência e, portanto, não acolho tal alegação em relação ao período citado.

Quanto à questão da inoccorrência de renúncia tácita à esfera administrativa, também não procede a pretensão da recorrente.

O sistema jurídico brasileiro é constituído de jurisdição una, ou seja, somente o judiciário possui competência para dizer o direito. A lide administrativa visa prover o cidadão de meio gratuito e mais célere para equacionar a pretensão do Fisco no que diz respeito à exigência de tributo. Desse modo o processo administrativo tributário tem a função de rever o ato administrativo praticado para retificá-lo ou ratificá-lo, conforme o caso.

Contudo, valendo-se o contribuinte do direito constitucional de ação (Inciso XXXV do art. 5º da Constituição da República), transmuda-se o processo administrativo tributário na formalização da pretensão do Fisco, segundo a interpretação que dá à legislação tributária aplicável ao caso concreto.

Isso porque, no processo judicial, o contribuinte terá peticionado pelo provimento de sua pretensão de não ser compelido a satisfazer a referida exigência.

Então, é no processo judicial que se encontra a solução da lide administrativa.

Qualquer que seja a decisão administrativa, a mesma não exercerá qualquer interferência nos efeitos da decisão judicial. Assim, carece de qualquer utilidade a manifestação administrativa de revisão do ato administrativo praticado. E a utilidade é um dos pressupostos da demanda seja judicial, seja administrativa.

Qualquer que seja a alegação da recorrente na via administrativa, existente o processo judicial versando sobre a mesma matéria – exigência da Cofins nos termos da legislação de regência –, descabe a manifestação do julgador administrativo, mesmo que a pretensão tenha sido levada a Juízo em data anterior à constituição do crédito tributário.

Aliás, em razão disso mesmo, compete ao Fisco também constituir juridicamente a sua pretensão, cuja resistência nasceu antes mesmo dessa constituição, mormente porque inexistente qualquer garantia que viabilizasse a realização do tributo caso viesse a recorrente perder na esfera administrativa.

Vale citar passagem do Parecer PGFN nº 1.159, de 1999, da lavra do ilustre Procurador representante da PGFN junto aos Conselhos de Contribuintes, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e submetido à apreciação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda e cujos itens 29 a 33 assim esclarecem:

"29. Antes de prosseguir, cumpre esclarecer que o Conselho de Contribuintes, ao contrário do aventado na consulta, não tem

J

P

entendimento diverso àquele que levou ao disposto no ADN n. 3/96. Conforme verifica-se, dentre inúmeros outros, dos acórdãos n. 02-02.098, de 13.12.98, 01-02.127, de 17.3.97, e 03-03.029, de 12.4.99, todos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e 101-92.102, de 2.6.98, 101-92.190, de 15.7.98, 103-18.091, de 14.11.96, e 108.03.984, estes do Primeiro Conselho de Contribuintes, há firme entendimento no sentido da renúncia à discussão na esfera administrativa quando há anterior, concomitante ou superveniente arguição da mesma matéria junto ao Poder Judiciário. O que ocorreu algumas vezes, e excepcionalmente ainda ocorre, é que há conselheiros – e, quiçá, certas Câmaras em certas composições – que assim não entendem, especialmente quando a ação judicial é anterior ao lançamento: alegam, aqui, que ninguém pode renunciar àquilo que ainda não existe. Nestes casos – isolados e cada vez mais excepcionais, repita-se – a PGFN, forte nos precedentes da CSRF acima referidos, vem sistematicamente levando a questão àquela superior instância, postulando e obtendo sua reforma neste particular.

...

32. ... temos que analisar o tema sobre duas óticas diversas: o primeiro, da superioridade do pronunciamento do Poder Judiciário; o segundo, da revisibilidade da decisão administrativa e dos procedimentos à realização deste intento.

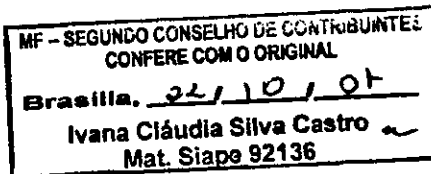
33. Não há qualquer dúvida acerca da superioridade do pronunciamento do Poder Judiciário em relação àquele que possa advir de órgãos administrativos. Fosse insuficiente perceber a óbvia validade dessa assertiva em nosso modelo constitucional, assentada na unicidade jurisdicional, basta verificar que as decisões administrativas são sempre submissíveis ao crivo de legalidade do *judicium*, não sendo o reverso verdadeiro (melhor dizendo, o reverso não é sequer possível!!!). É por esse motivo que havendo tramitação de feito judiciário concomitante à de processo administrativo fiscal, considera-se renunciado pelo contribuinte o direito a prosseguir na contenda administrativa. É também por este motivo que a administração não pode deixar de dar cumprimento a decisão judiciária mais favorável que outra proferida no âmbito administrativo."

Portanto, não pode ser acolhida a pretensão da recorrente de retorno aos autos à instância administrativa inferior para apreciação dos argumentos apresentados na impugnação, principalmente porque, também no nível do julgamento em segunda instância, descabe analisar a tese de defesa.

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso em parte por opção pela via judicial e, na parte conhecida negar provimento.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2007.


MARIA CRISTINA ROZADA COSTA



Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ,

Designada quanto à decadência

Ouso divergir da I. relatora no que diz respeito apenas à forma de contagem do prazo decadencial. Entende a Conselheira que a decadência deve obedecer as regras inseridas na Lei nº 8.212/91, e neste caso, ao prazo de 10 anos para a constituição do crédito tributário. Entendo, com a devida vênia, que a exemplo do que acontece com o PIS (pacificado pela CSRF), o prazo deva ser o estabelecido pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Em síntese, em se saber basicamente, qual o prazo de constituição do crédito tributário para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

A ciência do auto de infração se verificou em 28/06/2005, exigindo-lhe a Cofins, no período de apuração de 01/1995 a 02/2000. Defendo ter ocorrido a extinção do crédito tributário, em face da figura da decadência, para os períodos anteriores a junho/2000.

Nesse sentido, acertado o entendimento da recorrente quando alega que o período autuado de janeiro a março de 2000 já se encontra extinto pela decadência (§ 4º do art. 150 do CTN).

Admito que a análise 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.

Nesta Câmara há divergências entre os Membros, inclusive no que diz respeito a se houve pagamento ou não. Neste caso, houve registro de terem ocorrido insuficiências no recolhimento da Cofins. Importante esclarecer a minha posição consolidada de que, havendo ou não pagamento, a contagem será sempre do fato gerador, conforme esclarecimentos ao longo deste voto.

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

J

J

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.⁴

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.⁵

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 questionar primeiramente 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 de a 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 nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social 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 integrava o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem os mencionados dispositivos legais, 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".

⁴ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

⁵ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

J

f

"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.

§ 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. (negrito, não do original)

(...)"

Claro está para mim que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da Seguridade Social de constituir seus créditos. Sabe-se que o INSS não possui competência para constituir crédito relativo à Cofins, competência esta da Secretaria da Receita Federal, por meio de lançamento, segundo as regras do Decreto nº 70.235/72.

Assim, em se tratando da Cofins, a aplicabilidade do 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.

Oportuno deixar explícito que em momento algum esta Conselheira afasta a aplicabilidade da Lei nº 8212/91 por fazer juízo quanto à ilegalidade ou não dessa lei. Defendo como acima explicitado, e fundamentalmente, que o afastamento da Lei nº 8.212/91 se verifica apenas e tão-somente pela impertinência ao caso, conforme acima demonstrado.

Afastada a aplicação da Lei nº 8.212/91, resta analisar se a contagem deve obedecer ao art. 150, § 4º, ou ao art. 173, ambos do CTN.

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”.

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, no qual, 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 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.”

J

P

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 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 consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da

J

2

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 de 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 junho de 2000, vez que a ciência ao auto de infração se verificou em 28 de junho de 2005, portanto há mais de cinco anos da ocorrência dos mencionados fatos geradores.

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de acolher a decadência para o período anterior a junho de 2000 (janeiro a março de 2000).

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2007.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
