



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PLENO

Processo nº 10835.001842/2001-17
Recurso nº 108-132.456 Extraordinário
Matéria CSSL/PIS/COFINS DECADÊNCIA
Acórdão nº 00-00.065
Sessão de 16 de dezembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida ATS PARTICIPAÇÕES EMPREENDIMENTOS AGROPECUÁRIOS LTDA

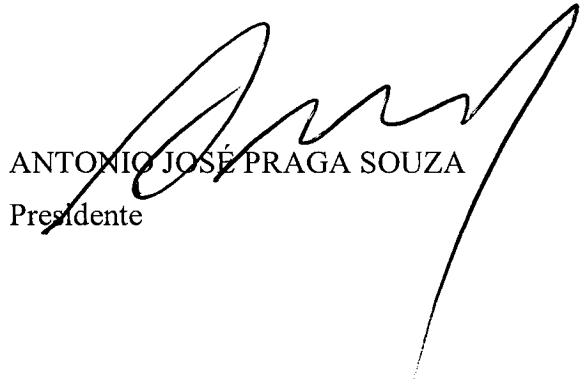
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSSL

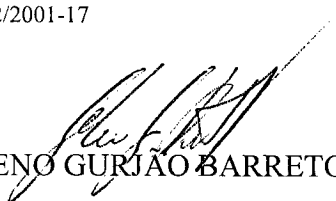
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. DECADÊNCIA - O direito à Fazenda Nacional constituir os créditos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro e às Contribuições ao PIS e da COFINS decai no prazo de cinco anos fixado pelo art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Recurso extraordinário conhecido e, no mérito, negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do pleno da câmara superior de recursos fiscais, 1) Por maioria de votos, CONHECER do recurso extraordinário. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, José Clóvis Alves, Josefa Maria Coelho Marques, Susy Gomes Hoffmann, Maria Helena Cotta Cardozo, Gonçalo Bonet Allage, Marcos Vinícius Neder de Lima, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Mário Sergio Fernandes Barroso, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Gustavo Lian Haddad, m e Antonio Praga, que não conheciam do recurso extraordinário; 2) Por maioria de votos, REJEITAR a proposição proposta pela Conselheira Karem Jureidini Dias, de aprofundar a análise do mérito, para apreciar o termo de início da contagem do prazo decadencial, vencidos também os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Sergio Fernandes Barroso e Gileno Gurjão Barreto que a acompanharam; e 3) No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso extraordinário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO JOSÉ PRAGA SOUZA
Presidente


GILENO GURJÃO BARRETO
Relator

FORMALIZADO EM: 11 NOV 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais), José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Josefa Maria Coelho Marques, Dalton César Cordeiro de Miranda, Anelise Daudt Prieto, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini, Marcos Vinicius Neder de Lima, Maria Helena Cotta Cardozo, Gonçalo Bonet Allage, Dias, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez Lopez, Rosa Maria de Jesus da Silva Cosa de Castro, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Mário Sergio Fernandes Barroso, Antonio Carlos Guidoni Filho, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Maria Cristina Roza da Costa, Nanci Gama, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Gustavo Lian Haddad, Antonio Bezerra Neto (Substituto Convocado), Júlio César Vieira Gomes, Leonardo Siade Manzan, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gilson Macedo Rosenburg Filho e Manoel Coelho Arruda Junior (substituto convocado), Sandra Maria Faroni (Substituta convocada), Valmir Sandri (Substituto convocado), Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (Substituto convocado), Eduardo Tadeu Farah (Substituto convocado), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-presidente da CSRF) e Antonio Praga (Presidente da CSRF).

Relatório



Trata-se de auto de infração, lavrado em desfavor da contribuinte, referente à falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, durante os anos-calendário de 1993, 1994 e 1995. O auto de infração descreve o débito da seguinte forma:

- 1 - Falta de pagamento da CSLL devida sobre receitas omitidas;
- 2 - Falta de recolhimento da CSLL incidente sobre o resultado apurado no período de 01/01/94 a 31/12/94;
- 3 - Falta de recolhimento da CSLL sobre receitas não declaradas;
- 4 - Falta de recolhimento da CSLL sobre ganhos de capital e demais resultados apurados na alienação de bem integrante do ativo permanente.

Os fatos narrados no auto de infração foram enquadrados nos arts. 1º e 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; art. 2º da Lei nº 7.856/89; arts. 38, 39, 40, 43 e parágrafos da Lei nº 8.541/92; art. 3º da Lei nº 9.064/95; art. 57, parágrafo 1º, “a”, “b”, e “d”, da Lei nº 8.981/95 c/c art. 1º da Lei nº 9.065/95.

A contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração (fls. 251/260), alegando, preliminarmente, a ocorrência de cerceamento de defesa. Afirmou que a autoridade fiscal converteu em fiscalização o que deveria ter sido uma diligência, sem ter concedido a empresa o direito de esclarecimento dentro de um prazo mínimo necessário, violando o art. 5º, inciso LV, da CF/88.

Ainda em preliminar, contestou a exigibilidade do crédito tributário, aduzindo que ocorreu a decadência. Afirmou que já é pacífico o entendimento no Conselho de Contribuintes no sentido da não aplicabilidade do prazo decadencial previsto na Lei nº. 8.212/1991, não merecendo prosperar, por esse motivo, o auto de infração que foi fundamentado no prazo decadencial de 10 anos para as Contribuições Sociais. A contribuinte fez citações e referências a vários acórdãos para corroborar com sua tese.

Quanto ao mérito, contestou a exigência do saldo credor de caixa, alegando que houve o recebimento em 21/06/1994, com o correspondente depósito bancário, sendo que a emissão das notas fiscais respectivas ocorreu em 29/06/1994, cobrindo perfeitamente o saldo credor apontado no relatório fiscal. Já quanto à multa qualificada, afirmou que em nenhum momento a empresa agiu de má-fé, pois o fato de os valores escriturados não coincidirem com os declarados não pode dar causa à conclusão de que houve dolo.

Em 13 de agosto de 2003, os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, acordaram, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa, pelo voto de qualidade, rejeitar, por maioria dos votos, a preliminar de decadência, e, no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Em suma, o acórdão alegou o que segue:

A natureza das contribuições sociais, segundo a vontade constitucional, integra as contribuições mencionadas na letra c, item I do artigo 195 da Carta Magna. Assim o prazo decadencial se rege pelo artigo 45 da Lei 8.212, de 24 de Julho de 1991.

Não concorda com o entendimento de que, no campo do direito tributário, por vinculação expressa estabelecida no artigo 146 da Constituição Federal, a regulação da decadência foi cometida à lei complementar, no caso, ao Código Tributário Nacional, o que afastaria o artigo 45 da Lei 8212/91. Cita o entendimento do Prof. Roque Antonio Carrazza para embasar sua decisão.

Quanto à questão de mérito referente à exigência por saldo credor de caixa, verificou-se que efetivamente resultou comprovado o saldo credor de caixa.

A contribuinte, inconformada com parte do acórdão, interpôs Recurso Voluntário de Divergência a fim de questionar o não-acolhimento da preliminar de decadência.

Argumentou, basicamente, que a Fazenda Pública possui o prazo de 05 (cinco) anos para realizar o lançamento, conforme previsto no § 4º do artigo 150 do CTN, uma vez que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Afirmou que o artigo 45 da Lei nº. 8.212/91, não poderia legislar sobre decadência, uma vez que essa matéria é reservada à lei complementar por disposição expressa

do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, não podendo, portanto, ser aplicado ao caso em tela.

Anexou aos autos diversos julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Primeira Turma da CSRF.

Através do acórdão nº CSRF/01-05.195, datado de 25/05/05, Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria dos votos, acordou em dar provimento ao recurso da contribuinte (fl. 341-356). A ementa deste acórdão segue abaixo transcrita:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DECADÊNCIA – A contribuição social sobre o lucro líquido “*ex vi*”, do disposto no art. 149, c.c art. 195, ambos da CF., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema Corte, tem caráter tributário. Assim, em face do disposto nos arts. 146, III, “b”, 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 recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

Recurso Especial Provido.

Em resumo, a decisão proferida no acórdão entendeu que:

A contribuição Social sobre o Lucro, “*ex vi*” do disposto no art. 149, c.c. art. 195, todos da Constituição Federal e, ainda, em face das reiteradas decisões da Suprema Corte, indiscutivelmente, tem caráter tributário e, assim, deve seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas.

Em vista do disposto no art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, 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 recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

Em nenhum momento a câmara decidiu pela inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº. 8.212/91, mas simplesmente aplicou a lei maior, por entender inaplicável tal dispositivo ao caso concreto.

O Procurador da Fazenda Nacional foi intimado do teor do acórdão em 22/09/2005 (fl. 358), e interpôs Recurso Especial no dia 26/09/2005 (fls. 361/387). Como acórdão paradigma citou o proferido no Recurso nº 203-120.003, anexo às fls. 379/383.

Afirmou em seu recurso que a divergência jurisprudencial está na interpretação do art. 45 da Lei 8.212/91, vez que tal artigo dispõe sobre o prazo para a constituição dos créditos tributários destinados à seguridade social. E, consoante o art. 11 dessa Lei, as contribuições incidentes sobre o faturamento (COFINS) e o lucro (CSLL) são destinadas à seguridade social. Alegou ainda que, ao deixar de aplicar o prazo decadencial de dez anos, o Conselho de Contribuintes estaria decretando a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, e que, de acordo com o artigo 22ª do Regimento Interno da CSRF, com redação dada

pela Portaria MF n.º 103/2002, esse não possui competência para apreciar e declarar a inconstitucionalidade de lei. Nesse sentido, alegou que o acórdão proferido pela CSRF é absolutamente nulo.

Ademais, afirmou que o art. 45 da Lei 8.212/91 é norma especial frente ao art. 150, § 4º do CTN, que é norma de caráter supletivo, e, como esse mesmo diploma admite a edição de normas específicas sobre prazo decadencial, inexistente qualquer conflito entre essas disposições. Assim, concluiu que a Lei 8.212/91 é lei específica, que pode conviver com a norma geral, complementar, prevista na Constituição Federal.

Por fim citou ementa do acórdão do RESP 475.559/SC, em trâmite perante o Superior Tribunal de Justiça, e trecho do voto do relator, em que foi decidido que o prazo para o lançamento das Contribuições para a Seguridade Social é de dez anos, conforme disposto no art. 45 da Lei 8.212/91, e que o STJ não é o foro adequado para analisar se somente lei complementar poderia dispor sobre prazo decadencial. Diante desses fundamentos, requereu a reforma do acórdão proferido pela CSRF, e, conseqüentemente, que seja mantida a decisão proferida pela autoridade de primeira decisão.

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão e da interposição do Recurso Especial pela Fazenda Nacional no dia 02/05/2006, fl. 391, deixando de apresentar suas contra-razões ao Recurso Especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, Relator

Da admissibilidade do Recurso Especial

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade previstos no art. 43 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, portanto, dele tomo conhecimento.

a) Da decadência e da prescrição – conceitos gerais

Na doutrina de Rubens Gomes de Souza, por decadência ou caducidade entende-se:

“(...) o desaparecimento do próprio direito pelo fato de não ser exercido dentro do prazo da Lei¹.”

1 - SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Ed. R. Tributária, 1975, pág. 124.

Já por prescrição, assim conceitua esse renomado autor de nosso direito tributário:

“é o desaparecimento da ação que possa ser proposta no prazo da lei, muito embora o próprio direito continue a existir. Entretanto, é claro que um direito sem ação não pode ser exercido e portanto inútil; assim sendo, as consequências práticas da caducidade e da prescrição são iguais, a saber, o desaparecimento ou a inutilidade do direito do credor.”²

Em resumo, tem-se por decadência ou caducidade o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso temporal. Já a prescrição entende-se o fato jurídico que impõe a perda do direito de ação de exigir determinado direito.

A decadência, no campo do direito tributário, atinge a obrigação tributária antes que seja declarada a existência do crédito fiscal, ou seja, antes que se efetive o lançamento. Assim, pode-se conceituar como sendo a perda do direito subjetivo (potestativo) da administração pública de efetuar o lançamento tributário (constituir o crédito tributário), tendo em vista o decurso do prazo determinado em lei. Tem-se, portanto, o perecimento do direito da administração pública de efetuar o ato jurídico administrativo de lançamento do crédito tributário.

Uma vez tendo sido constituído o crédito tributário, mediante o lançamento eficaz, dentro do prazo previsto para sua constituição, de forma definitiva, ou seja, estando assegurado o direito (de lançar) da Fazenda Pública, estaria prevenida a decadência.

Por sua vez, a partir da data de constituição definitiva do crédito tributário inicia-se a contagem do prazo prescricional para que a Fazenda Pública possa efetuar a cobrança de tal crédito. Assim, a prescrição constitui-se, justamente, na perda do direito de ação de cobrança do crédito tributário pela Fazenda Pública.

Portanto, no âmbito do direito tributário, os institutos da decadência e da prescrição estão, diretamente, relacionados ao procedimento constitutivo do crédito tributário: o lançamento, previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN³, do qual trataremos adiante, com ênfase aos tópicos que nos interessam no caso concreto aqui apresentados.

O lançamento de ofício (art. 149 do CTN), também chamado de lançamento direto: é aquele realizado por iniciativa da autoridade administrativa, sem qualquer participação do sujeito passivo⁴.

2 - SOUSA, Rubens Gomes. Ob. citada, pág. 124.

³ Art. 142 do CTN: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

⁴ Nos termos do art. 149 do CTN: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I – quando a lei assim o determine; II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no

O lançamento por homologação (art. 150 do CTN): é aquele em que a legislação atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento sem exame anterior da autoridade administrativa, no que tange à sua determinação.

O prazo decadencial para a constituição do crédito tributário previsto em nosso Código Tributário Nacional, em regra, é de cinco anos, sendo que a sua contagem se dá de duas formas estabelecidas, respectivamente, no artigo 150, § 4º (lançamento por homologação) e no artigo 173, incisos I e II (lançamentos de ofício ou por declaração), conforme transcrevemos:

“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 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 este 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.”

“Art. 173 - O direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 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. (...)”⁵

prazo e na forma da legislação tributária; III (...) Parágrafo único: A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

⁵ O parágrafo único do art. 173 do CTN assim dispõe: “Parágrafo Único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.” Ao tratar dessa questão, Hugo de Brito Machado, em “Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Atlas, 2005, págs. 551 e 554,” assim descreveu: “É certo que alguns explicam essa norma como o encurtamento do prazo de decadência, que teria o seu início antecipado. Tal explicação, que chegou a ser admitida em alguns julgados (TRF, Ac 89.03.011700/SP), é insatisfatória, como já demonstramos nestes comentários com o apoio de Luciano Amaro, que, não obstante a adote, reconhece que a norma em tela restaria inoperante nos casos em que a notificação ao sujeito passivo da obrigação tributária ocorresse depois de iniciado o prazo de decadência, situação que acontece na quase totalidade dos casos”. Afirmando tratar-se o referido dispositivo do prazo para conclusão do procedimento administrativo do lançamento, o autor invoca a doutrina de Marco Aurélio Greco: “Em suma, o dispositivo em tela contém um prazo para concluir a constituição definitiva do crédito, contado do início do procedimento de constituição. Em outros termos, contém um prazo para proceder sob pena de extinção do direito de constituir o crédito tributário. Ou seja, um prazo de preempção desse direito.”

Da mesma forma da decadência, o prazo, para fins de contagem da prescrição para cobrança do crédito fiscal é, em regra, de cinco anos, nos termos das disposições contidas no *caput* de seu artigo 174:

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Não obstante as disposições acima, a matéria relativa à fluência do prazo decadencial e prescricional é bastante complexa, tendo sido motivo de diversos embates travados na doutrina e na jurisprudência nos últimos anos, especialmente, no caso dos tributos sujeitos à homologação, bem como nos casos dos créditos da Seguridade Social, haja vista as disposições contidas nos artigos 45 e 46 da Lei Ordinária nº 8.212/91, que previam o prazo de dez anos para fluência dos respectivos institutos.

b) O prazo da decadência no caso dos tributos sujeitos à homologação

Como exposto anteriormente, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário previsto no CTN, em regra, é de cinco anos. A contagem desse prazo, contudo, está relacionada à modalidade de lançamento à qual se submete o tributo.

No que respeita aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a matéria relativa à fluência do prazo decadencial, desde anos anteriores⁶, tem sido motivo de acirradas discussões. O objetivo inicial aqui não será o de colacionar todas as possibilidades e argumentações apresentadas, desde o início dessa discussão, mas o entendimento que tem balizado as decisões mais recentes proferidas em nossos tribunais, para entendimento e apreciação por parte dos demais Conselheiros.

Uma das teses levantadas no Superior Tribunal de Justiça, esposada nos julgamentos do Resp 58.918-5-RJ e nos Embargos de Divergência em Resp nº 151.163/SP (esta, na 1ª Seção do STJ, em acórdão unânime, publicado em 22.02.1999) tratava da aplicação cumulativa das regras previstas no art. 150, § 4º e no art. 173, I, denominada de “5 + 5” anos.

Em resumo, essa tese pautava-se no entendimento de que a Fazenda Pública teria cinco anos para efetuar a homologação do crédito tributário acrescido de mais cinco para sua constituição. A título de exemplo, entre tantas outras decisões neste sentido, foram as seguintes: Resp 668.384/SC (Agr Reg Agr Instr em Resp, em 21/11/2005); Resp 287.984/RJ (Agr Instr em Resp, em 17/05/2005) e Resp 278.727/DF (Ag Rg Emb Decl em Resp em 9/12/2002)⁷.

⁶ “A partir de 1995 o Superior Tribunal de Justiça iniciou a construção de uma jurisprudência inédita, sobre decadência e prescrição na restituição de empréstimo compulsório (v.g. EDiv em Resp 54.380-9/PE, j. 30.05.95, DJU 07.08.95, p. 23.004 – RJ/IOB 1/9072), critério posteriormente estendido à decadência e prescrição de tributos ou contribuições sujeitos a lançamento por homologação”, dando aos Resp nº 58.918-5-RJ e EDiv em Resps nºs. 151.163-SP, 132.329-SP, 101.407-SP e 202.203-MG, que marcaram a evolução jurisprudencial (Vittorio Cassone, ‘Decadência e Prescrição de Tributos na visão do STJ’, Repertório IOB de Jurisprudência – 2ª quinzena de julho de 2001 – nº 14/2001, p.414)

⁷ Em paralelo às decisões proferidas com base no entendimento acima (5+5), ocorreram, também, decisões do Superior Tribunal de Justiça, no sentido da aplicação, para contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao

Posteriormente, a tese acima vinha sendo mantida, em parte, para os casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nas hipóteses em que o contribuinte não tivesse efetuado a antecipação / pagamento do tributo. Esse posicionamento era no sentido de que, se não houve o pagamento antecipado do tributo, o Fisco não teria o que homologar, e por conta disso, somente após o término do prazo do artigo 150, § 4º (homologação tácita), é que se iniciaria o prazo do artigo 173, I, daí o entendimento pela manutenção da denominada regra do “5+5”, nos casos em que o contribuinte não tivesse efetuado o pagamento / antecipação do tributo.

Neste sentido, em junho de 2005, em Embargos de Divergência⁸, o Superior Tribunal de Justiça – STJ decidiu que, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em havendo recolhimento antecipado, o prazo de decadência seria de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. No entanto, para os casos em que não tenha sido realizado qualquer pagamento pelo contribuinte, esse prazo fluiria em dez anos:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ART. 150, § 4º E 173, I, AMBOS DO CTN.

(...)

4. Em síntese, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário será: a) de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, se o tributo sujeitar-se a lançamento direto ou por declaração (regra geral do art. 173, I do CTN); b) de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador no caso de lançamento por homologação em que há pagamento antecipado pelo contribuinte (aplicação do art. 150, § 4º do CTN) e c) de dez anos a contar do fato gerador nos casos de lançamento por homologação sem que nenhum pagamento tenha sido realizado pelo sujeito passivo, oportunidade em que surgirá a figura do lançamento direto substitutivo do lançamento por homologação (aplicação cumulativa do art. 150, § 4º com o art. 173, I, ambos do CTN). (...)” (Emb Div em REsp 466.779/PR, Primeira Seção do STJ, Relator Ministro Castro Meira, julgado em 08/06/05 e publicado em 01/08/05). (grifo nosso)

Em que pesem os argumentos apresentados nas decisões proferidas acima, a exemplo da primeira tese, referido entendimento vem sendo bastante combatido na doutrina:

Alberto Xavier⁹ analisando tal posicionamento assim se manifestou:

“a aplicação concorrente dos artigos 150, § 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 artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco

lançamento por homologação, tão-somente dos cinco anos contados do fato gerador, na forma disposta no art. 150, §

4º. Nesse sentido, a título de exemplo, foram as decisões proferidas no Agravo Regimental no Resp 446.386/RS

(14/11/2005), Embargos de Divergência no Resp 432.984/SP (11/05/2005) e Resp 41314/RS (13/05/2002).

⁸ Trata-se de recurso destinado à uniformização da jurisprudência dos tribunais superiores.

⁹ A Contagem dos Prazos no Lançamento por Homologação in Revista Dialética de Direito Tributário no. 27.p. 07.

anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.

(...)

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

(...)

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua 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.

(...)

A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo."

Nas decisões mais recentes, a posição pela não admissão da cumulatividade dos prazos na forma acima (5 + 5) vem sendo manifestada pelas 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça por meio das decisões proferidas, entre outros, nos Resp. 639.376/RS¹⁰, Resp. 775.479/AL¹¹ e Resp 839.418/SC¹² que reproduzimos em parte¹³.

Nas ementas relativas aos dois primeiros Resp's citados, nºs 639.376 e 775.479, em que foi relator o ministro Luiz Fux, foi reproduzido o texto acima de Alberto Xavier, no qual o ministro fundamentou o seu voto, refutando a tese dos 5 + 5, manifestando-se no sentido de considerar o início do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, o primeiro

¹⁰ Relator Ministro Luiz Fux julgado em 04/05/06 e publicado em 18/05/06.

¹¹ Relator Ministro Luiz Fux julgado em 03/08/06 e publicado em 31/08/06.

¹² Relator Ministro Francisco Falcão, julgado em 17/08/2006 e publicado em 28/09/2006.

¹³ Há de se ressaltar que, anteriormente, no julgamento dos Embargos de Divergência em Resp nº 432.984/SP, ocorrido em 11/05/2005, DJ 13/06/2005, no qual, também, foi relator o Ministro Luiz Fux, restou afastada a idéia da aplicação cumulativa dos prazos decadenciais previstos nos arts. 150, § 4º e 173, I, do CTN, sob os mesmos argumentos expostos por Alberto Xavier, transcrito nas ementas dos Resp citados.

dia do exercício financeiro seguinte ao de ocorrência do fato gerador. Em parte, reproduzimos as ementas (o texto é o mesmo nos dois recursos):

“4. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte.

5. In casu, a NFLD foi lavrada em 23.04.1999, referente a fatos geradores ocorridos no período de 1991 a 1994. Desta forma, revela-se inequívoca a impertinência de reforma do aresto que reconheceu a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos entre 1991 a 1993.

6. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, desprovido.” (o grifo é original do texto. No Resp 639.376, foi apreciada a matéria de decadência relacionada a contribuições previdenciárias incidentes sobre participações no lucro, e no Resp 775.479, a mesma matéria referente ao IRPJ, em ambos os casos, não houve o pagamento antecipado da exação fiscal).

Na ementa da decisão proferida no julgamento do Resp 839.418/SC, em que foi relator o ministro Francisco Falcão, restou reforçado o entendimento acima:

“TRIBUTÁRIO.TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO A QUO. ART. 150, § 4º, DO CTN.

I - A jurisprudência que analisa o lançamento descrito no artigo 150 do CTN e, em matéria de decadência, agrega dois prazos distintos, quais sejam: o do próprio artigo 150, § 4º, acrescido do prazo referido, no artigo 173, I, daquele diploma legal, vem sendo, de há muito, superada no âmbito desta Corte Superior.

(...)

V – Na hipótese dos autos, tratando-se de tributo não pago pelo contribuinte, com fatos geradores ocorridos em 10/1998 e 11/1989, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário, regulado de acordo com o art. 173, I, do CTN, teria como termo inicial as datas de 1/1/1989 e 1/1/1990. Assim, quando da constituição do crédito em 1997, a dívida já se encontrava fulminada pela decadência.

VI. Recurso a que se nega provimento.” (Resp 839.418/SC, Primeira Turma do STJ, em 17/08/2006, DJ 28/09/2006) (grifos nossos)

Neste sentido, ainda, foi a decisão proferida no Resp 761.908/SC, ministro relator Luiz Fux, DJ 05/12/2006.

Na Segunda Turma do STJ, verificamos tal posição no julgamento do Resp 445.137/MG, cujo relator foi o ministro Castro Meira:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. PRAZO DECADENCIAL. CORREÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. SÚMULAS 7 E 211 DO STJ. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. ARTIGO 535, II, DO CPC.

(...)

3. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I do CTN. Precedentes da 1ª Seção.” (STJ, 2ª Turma, Resp 445.137/MG, ago/06) (grifo nosso)

O voto proferido pelo ministro relator é esclarecedor: “a parcela devida é referente ao período que compreende os anos de 1989 a 1993. Portanto, o prazo para constituir o crédito tributário do exercício de 1989 iniciou-se em 1º/01/90, devendo-se encerrar, *primo actu oculi*, em 1º.01.1995”.

Ainda, no mesmo sentido, foram as decisões proferidas pelos ministros Humberto Martins (STJ - 2ª Turma), no julgamento dos Emb Decl no Resp 623.743/SP, sessão de 17/08/2006, bem como a proferida pelo ministro Teori Albino Albino Zavascki (1ª Seção) no julgamento do AgrRg nos Eresp 216.758/SP, DJU de 10/04/2006, em que, fazendo referência à jurisprudência antiga do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR, fundamentou sua decisão: “‘Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador’. O enunciado é casuista, na medida em que se refere a contribuições previdenciárias, mas o princípio nele estabelecido abrange todos os tributos lançados por homologação, neste gênero incluído o ICMS.” (grifo nosso)

Também, na esfera administrativa, verificamos a existência de decisões proferidas na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF no sentido de afastar a tese da aplicação de forma cumulativa dos prazos contidos no art. 150, § 4º, e art. 173, I, mesmo nas situações em que não tenha ocorrido o recolhimento do tributo. Nesses casos, as decisões têm sido no sentido de que a contagem do prazo ocorreria a partir da ocorrência do fato gerador, conforme, em parte, reproduzimos¹⁴:

“Ementa: IRPJ – DECADÊNCIA – AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – A classificação do lançamento, se por homologação e portanto com o prazo de decadência fixado pelo art. 150, parágrafo 4º, do CTN, não depende do recolhimento do tributo. Tributo sujeito por homologação é aquele em que a lei estabelece ao contribuinte o dever de

¹⁴ Conforme descrito na Nota “9”, o entendimento pela contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tão-somente dos cinco anos contados do fato gerador, foi proferido pelo STJ no julgamento do Agr Reg no Resp 446.386/RS (14/11/2005), Emb Div no Resp 432.984/SP (11/05/2005) e Resp 41314/RS (13/05/2002).

apurar e recolher o tributo independentemente de ato administrativo prévio. Recurso especial negado. (CSRF, 1ª Turma, Ac. CSRF/01.05.464, Recurso 101-122277, 19/06/2006) (grifo nosso)

No mesmo sentido, a título de exemplo, citamos as decisões proferidas no Ac. CSRF/01-05.415, 20/03/2006, CSRF/01-05.644, 27/03/2007.

De todo o exposto, o que tem prevalecido, atualmente, em sede do Superior Tribunal de Justiça, assim como, em sede administrativa do Conselho de Contribuintes, é pela não aplicação, de forma cumulativa, dos prazos de decadência previstos nos artigos 150, § 4º e 173, I, mesmo nos casos em que não tenha ocorrido o pagamento / antecipação do tributo.

Especialmente, nos julgamentos mais recentes proferidos pelos membros das 1ª e 2ª Turmas do STJ, o entendimento, na maioria dos casos, tem sido o de que o prazo decadencial é de cinco anos, havendo uma diferença na definição do termo inicial para contagem desse prazo. Assim, em havendo o pagamento integral ou de parcela do crédito tributário, o termo inicial corresponde à data do fato gerador da obrigação tributária, na forma estabelecida no § 4º. do art. 150, do CTN. Por outro lado, em não havendo pagamento / antecipação do tributo, o termo inicial para contagem dos cinco anos seria o primeiro dia do exercício subsequente ao de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 173, I, do mesmo diploma legal, **cujade adequacade de distincão passaremos a analisar oportunamente**

c) Da decadência e da prescrição dos créditos da seguridade social

Em 1991, foi editada a Lei 8.212, que trata da organização da Seguridade Social, institui o Plano de Custeio, e dá outras providências e que, por meio de seus artigos 45 e 46, fixou em dez anos o prazo de decadência e de prescrição para os créditos da seguridade social, nos seguintes termos:

“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. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.”

Desta forma, temos que, o normativo acima dispôs de forma diversa do CTN a respeito dos prazos decadencial e prescricional para a Fazenda Pública constituir e cobrar o crédito tributário referente às contribuições sociais – no caso incluídas a CSLL e a COFINS.

Assim, discute-se se as normas que regem a decadência e a prescrição seriam as insertas no CTN (cinco anos) ou as dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 (dez anos).

Na esfera administrativa, a 1ª Turma da CSRF vinha mantendo o entendimento de que o prazo de decadência e da prescrição, no caso da COFINS e da CSLL seria de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador desses tributos, conforme as decisões proferidas no Acórdão CSRF 01-04.945, 1ª Turma, DOU 21.02.2006 e Acórdão CSRF 01-05.137, 1ª Turma, DOU 21.02.2006, entre outras.

Nessas decisões, os julgadores entenderam que as contribuições têm natureza tributária e por essa razão, a decadência e a prescrição devem ser consideradas de acordo com o disposto no CTN, ou seja, cinco anos a contar do fato gerador.

Entretanto, a 2ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais - CSRF não se imiscuia no mesmo posicionamento em relação ao prazo decadencial e prescricional aplicáveis à COFINS, por entender que a referida contribuição estaria enquadrada entre aquelas destinadas à Seguridade Social e, com base no disposto nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, anteriormente transcritos, a decadência e a prescrição se dariam após 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. (Acórdão CSRF/02-01.655 – DOU 21/02/2006 e Acórdão CSRF/02-01.719 – DOU 16/05/2006).

Segundo manifestação do então Presidente do CSRF e do Primeiro Conselho de Contribuintes, Manoel Antonio Gadelha Dias, na Mesa de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), em 5 de maio de 2005, esse entendimento da 2ª Turma se pautava na doutrina do Professor Carrazza, de que o prazo de decadência e o de prescrição podem ser estabelecidos por lei ordinária e que, enquanto o STF ou o STJ não afastarem essa norma legal, não caberia aos Conselhos deixar de aplicá-la.

Em que pese referidas decisões administrativas terem sido prolatadas, considerando aplicáveis as disposições dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, o referido artigo padece de inconstitucionalidade formal. Isso porque a alínea b, do inciso III, do artigo 146 da Constituição Federal determina, expressamente, que cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre a prescrição e a decadência.

Com efeito, a matéria sobre o prazo para constituição do crédito tributário já foi objeto de regulamentação no Código Tributário Nacional (CTN), o qual tem *status* de lei complementar, de sorte que os prazos decadencial e prescricional previstos neste diploma legal devem ser observados para todos os tributos, inclusive para contribuições, que têm natureza tributária.

Nesse diapasão, a Lei (ordinária) 8.212/91, não teria o condão de alterar dispositivo do CTN, ou de dispor em sentido diverso, até mesmo porque a Constituição Federal, no artigo 149, determinou de forma expressa que na instituição das contribuições sociais deverá ser observado o artigo 146, inciso III.

Nesse sentido, inclusive, já havia se manifestado, anteriormente à Súmula nº 8, o Supremo Tribunal Federal, através do voto do Ministro Carlos Velloso, no julgamento do Recurso Extraordinário no. 148.754-2/RJ, publicado em 04/03/1994:

“(…)

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149) (...) A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais. Quer dizer que os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149)(...)"

A esse respeito, ainda, o renomado jurista Aliomar Baleeiro¹⁵ nos ensina que: "A constituição de 1988, em seu artigo 146, III, b, tornou privativa de lei complementar federal, a definição das normas gerais sobre decadência e prescrição no Direito Tributário. A matéria tornou-se indelegável às leis ordinárias das pessoas competentes, inclusive o prazo nela fixado (art. 173 e 174) (...)"

Recentemente – é importante destacar – a questão da inconstitucionalidade formal dos arts. 45 da Lei nº 8.212/91, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social, fora submetida à Corte Especial do STJ, através do Recurso Especial nº 616.348, o qual foi julgado na data de 15 de agosto de 2007. Colacionamos abaixo a *Ementa* da decisão proferida no citado REsp, *in verbis*:

"EMENTA

CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária.

Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente." (grifos nossos)

Cabe destacar, ainda que, existem diversos julgados do STJ de períodos anteriores a tal discussão, especialmente, no que se refere ao prazo de decadência, aplicáveis à Cofins, à CSLL e até mesmo às contribuições previdenciárias, cuja ementa sequer menciona o art. 45 e 46 da Lei 8.212/91. Nesses casos, as decisões baseiam-se, tão-somente, nos prazos previstos no CTN¹⁶.

¹⁵ Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense. P. 910

¹⁶ Nesse sentido, foram as decisões proferidas pelo STJ no julgamento dos Resps 638.962/PR, 02/06/2005, D.J. 01/08/05; Resp 645.545/SC, 04/04/06, D.J. 16/05/06; Resp 839.418/SC, 17/08/2006, D.J. 28/09/2006; EDcl no Resp 493.597/PR, ago/2006.

Finalmente, o Supremo Tribunal Federal – STF, em 13 de agosto de 2007, confirmou, em decisão prolatada em sede de Recurso Extraordinário de nº 552.710-7 SC, cujo relator foi o Ministro Marco Aurélio, a sujeição das contribuições sociais às regras constitucionais de que, somente lei complementar pode estabelecer normas gerais sobre prescrição e decadência e, conseqüentemente, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91.

A racional que informa a fundamentação da inconstitucionalidade é que “*cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias*”. Se as contribuições sociais são tributos, a elas se aplica, no que tange as matérias de prescrição e decadência, a lei complementar, donde se conclui que os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 são normas inconstitucionais.

Entendimento convalidado na última Súmula Vinculante nº 8, de aplicação *erga omnes*.

De todo o exposto, pode-se inferir que a doutrina¹⁷ e a atual jurisprudência dos tribunais superiores são assentes no entendimento quanto à natureza tributária das contribuições sociais, entendendo pela aplicação, para fins de decadência e prescrição dessas contribuições, as disposições contidas artigos 150, § 4º; 173, I; e 174, do CTN. Neste sentido, é provável que seja esse o entendimento balizador das próximas decisões, tanto na esfera administrativa, quanto na judicial.

Na esfera administrativa, vale ressaltar, não encontramos decisões já publicadas, salvo engano, da 2ª Turma do CSRF alterando a posição quanto ao prazo de decadência e de prescrição, de dez para cinco anos, aplicando-se as disposições do CTN em detrimento à Lei 8.212/91. Por força da Súmula Vinculante nº 8, os Conselheiros têm, sim, aplicado em sede de Câmara Baixa e em recentes votos na CSRF o prazo decadencial de cinco anos, balizado pela observância do pagamento ou não da exação, ex vi da tese da contagem inicial do prazo decadencial a partir da sua percepção do art. 173, I. O que ora esse Egrégio Pleno busca uniformizar.

d) Da interrupção e da suspensão do lapso temporal para fins da prescrição

Com relação ao fluxo de contagem do prazo, à luz de nosso ordenamento jurídico, a decadência, em regra, não está sujeita à suspensão ou interrupção do lapso temporal, independentemente da existência de qualquer processo judicial e da suspensão da exigibilidade¹⁸.

¹⁷ Neste sentido, é a doutrina de Hugo de Brito Machado, “*Curso de Direito Tributário*”. 26ª Edição. São Paulo: Editora: Malheiros, 2005, pág. 407. e Sacha Calmon Navarro Coelho, em “*Curso de Direito Tributário Brasileiro*”. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Editora: Forense, 2006, págs. 79 a 80 e 138.

¹⁸ “Essa norma do art. 173, II, do CTN tem sido apontada por alguns doutrinadores como uma ‘exceção’ à regra segundo a qual os prazos de decadência não se suspendem nem interrompem. Com efeito, constituindo o crédito tributário através do lançamento, a sua ulterior anulação por vício formal ensejaria o reinício do prazo de decadência, em autêntico exemplo de interrupção desse prazo. Não se trata, contudo, de verdadeira interrupção, mas de abertura de um novo prazo de caducidade, pertinente apenas ao lançamento que vier a corrigir o vício formal causador da nulidade” (Hugo de Brito Machado Segundo, *Processo Tributário*, Ed. Atlas, São Paulo, 2004, p. 106, citado na obra de Hugo de Brito Machado, “*Comentários ao Código Tributário Nacional*”, Vol. III, Ed. Atlas, 2005, p. 543).

Destaca-se nesse sentido o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 671.773/RJ (DJ 14/11/05), cuja ementa abaixo transcrevemos:

“Tributário – Ação Cautelar – Depósito – Levantamento – Demonstrações Financeiras relativas ao ano-base de 1990 – Constituição do Crédito Tributário – Decadência – Liminar impedindo a constituição do crédito tributário não impugnada.

1. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (arts. 113 e 142 do CTN).

2. Dispõe a FAZENDA do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir o seu crédito tributário.

3. O prazo para lançar é decadencial e, portanto, não se sujeita a suspensão ou interrupção, nem mesmo por ordem judicial, ou por depósito do provavelmente devido.

4. Recurso especial provido.”¹⁹(grifamos)

Verifica-se, portanto, o dever por parte da Fazenda Pública em proceder ao lançamento, com o intuito de constituir o crédito tributário, sob pena de não o fazendo, sofrer os efeitos da decadência, nos moldes dos comentários antes proferidos.

Reforça esse entendimento, as disposições contidas no art. 63 da Lei 9.430/96, ao estabelecer como se dará à constituição de crédito tributário destinado a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensão nas condições que especifica²⁰.

Por sua vez, a prescrição se sujeita à interrupção e à suspensão do intervalo de tempo para a sua contagem.

A interrupção configura-se na desconsideração do prazo decorrido. Dessa forma, a contagem do prazo recomeça desde o seu início, pelo mesmo tempo inicialmente previsto, exceto se verificada disposição de lei em contrário. Por outro lado, na suspensão, verifica-se a paralisação do curso do prazo até que cesse o evento que lhe deu causa. Aproveita-se, portanto, no caso da suspensão, o prazo decorrido, motivo pelo qual continua a contagem do prazo restante.

A interrupção da prescrição se verifica nas hipóteses, expressamente, tratadas nos incisos I a IV do art. 174 do CTN:

¹⁹ Segunda Turma do STJ, Relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 03/11/05 e publicada em 14/11/05.

²⁰ Nesse sentido, foi a decisão proferida no Acórdão CSRF/01-04.678 (DOU 16/08/2005):

“Processo Administrativo Fiscal – Exigibilidade Suspensa por medida judicial – integração de juros moratórios ao lançamento efetuado para prevenir decadência – cabimento: O lançamento efetuado claramente visando prevenir os efeitos decadenciais, estando a exigibilidade do tributo suspensa por medida judicial, a despeito de não poder albergar multa de ofício, pode ser integrado pelos juros moratórios calculados a partir da data prevista para seu vencimento original.” (grifo nosso)

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal²¹;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

Por sua vez, a suspensão da contagem do prazo prescricional para cobrança do crédito tributário pela Fazenda Pública se daria nas hipóteses em que se verificasse a suspensão do poder de execução (cobrança) do crédito tributário pela Fazenda Pública. Assim, embora não haja previsão expressa na lei tributária acerca da suspensão da contagem do prazo prescricional, pode-se depreender que estariam configuradas nessas hipóteses, as de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151²² do CTN²³.

Esse, também, é o entendimento do renomado professor Alberto Xavier que, ao citar Hugo de Brito Machado, com este se alinha²⁴:

“A suspensão da exigibilidade tem, como consequência necessária, a suspensão da prescrição. Afirma-se, por vezes, mas sem razão, que o Direito Tributário só conhece a figura interrupção da prescrição, única prevista no Código Tributário Nacional (artigo 174 § único). Com efeito, se o fundamento da prescrição é a inércia do credor no que respeita ao exercício de direitos, ela não poderá correr se a exigibilidade do direito se encontra, ela própria, suspensa por força da lei. A suspensão da prescrição, em matéria tributária, está consagrada, pois, de modo implícito, no artigo 151 do Código Tributário Nacional.”

Assim, também, é o entendimento do Professor Leandro Paulsen:

21 - Redação dada pela Lei Complementar 118/2005. A redação anterior era: “I – pela citação pessoal feita ao devedor.”

22- De acordo com art. 151 do CTN: “ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI - o parcelamento. Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.”

²³ Neste sentido, é o entendimento de Hugo de Brito Machado, conforme posicionamento exarado na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Atlas, 2004, Vol. III, pág. 568”.

²⁴ Xavier, Alberto, “Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário”, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 292.

“Enquanto a exigibilidade do crédito encontra-se suspensa por quaisquer das causas a que se refere o art. 151 do CTN, não pode o Fisco promover a sua cobrança mediante execução fiscal, pois esta pressupõe título revestido de certeza, liquidez e exigibilidade. Assim, se ainda não iniciado o prazo prescricional, resta obstado o seu curso e, se já iniciado, resta suspenso, até que a causa suspensiva seja afastada.”

Esse entendimento, contudo, não está pacificado na doutrina. Na obra “Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial” (Ed. Dialética, 4ª.edição, pág. 224), James Marins, enfatiza a posição de Aliomar Baleeiro, com a qual concorda, ao tratar do “lançamento e interferência judicial”:

“Assim, correta tanto para o âmbito administrativo como judicial a lição do ilustre Baleeiro (ainda que não seja pacificamente aceita) que assevera: ‘No CTN não há suspensão de prescrição, mas suspensão de exigibilidade do crédito. Se ela ameaçar o Fisco, este pode exercitar expeditamente seu poder hierárquico sobre seus agentes leigos, ou, se houver embaraço insuperável por esse meio, poderá utilizar-se do protesto judicial com o que lhe acena o art. 174,II, do CTN. Essa medida cautelar não figura para adorno da lei, mas para equiparar o fisco ao particular, no duelo para cobrança de seus créditos. (...) Daí surgem, a meu ver, duas consequências: a) a interpretação das disposições, que admitem a suspensão de exigibilidade do crédito, é restrita e taxativamente às seis hipóteses, e só elas, do art. 151, do CTN; b) mas restrita, é também a interpretação dos efeitos da suspensão da exigibilidade: impede a cobrança, mas não freia o curso da prescrição (CTN, art. 111, I). Interpretação contrária não seria literal.’” (grifos nossos)

O próprio autor – James Marins, contudo, conclui que “sem embargo à respeitável posição de Baleeiro (à qual aderimos) têm preponderado proposições alternativas que mitigam a exacerbação do sistema combinado 150 X 173 do CTN, como o entendimento de que não sendo definitiva a constituição do crédito (vez que suspensa a sua exigibilidade) não tem o fluxo o prazo prescricional”.

Com efeito, a posição esposada pelo Superior Tribunal de Justiça, ao tratar da matéria na apreciação do Resp 542.975/SC, foi no sentido de que, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não flui o prazo prescricional:

“Processual Civil. Recurso Especial. Alínea A. Falta de indicação dos dispositivos tidos por violados. Súmula 284/STF. Aplicação por analogia. Ausência de prequestionamento. Súmula 211/STJ. Tributário. Declaração do débito pelo contribuinte. Forma de constituição do crédito tributário, independente de qualquer outra providência do fisco. Execução. Prescrição. Suspensão, na dependência de discussão judicial da exigência do tributo.”

(...)

4. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras consequências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa; (b) fixar o termo a quo do

prazo de prescrição para a sua cobrança; (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito; (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea.

(...)

6. Também em 07/1992, contudo, o recorrente impetrou mandado de segurança impugnando a exigência do IPI sobre a operação de importação, tendo obtido, mediante o depósito em garantia do bem, liminar para suspender a exigibilidade do tributo. Suspensa a exigibilidade da exação, não há falar em curso do prazo de prescrição, uma vez que o efeito desse provimento é justamente o de inibir a adoção de qualquer medida de cobrança por parte da Fazenda. Somente com o trânsito em julgado da sentença que denegou a ordem é que houve a retomada do curso do lapso prescricional.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e improvido.” (Resp nº 542.975/SC, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ de 3.4.2006) (grifo nosso)

No mesmo sentido, foi a decisão proferida na Segunda Turma do STJ, na decisão Resp 449.679/RS, relator ministro João Otávio de Noronha, DJ de 3.08.2006.

Na esfera administrativa, verificamos o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes proferido nas decisões dos recursos 128.521 e 129.293 nas quais, embora tratando da decadência, faz alusão à prescrição:

“PRAZO DECADENCIAL – INTERRUPTÃO – Por tratar-se de esgotamento de um direito potestativo, ao contrário do que ocorre com a prescrição, a decadência, em regra geral, não se interrompe nem se suspende, incumbindo a autoridade fiscal, nos casos em que há impedimento judicial em proceder ao lançamento, provocar despacho da autoridade judiciária competente autorização para constituir o crédito tributário para, a seguir, o declarar suspenso, sob pena do perecimento do direito.” (grifos nossos) (Primeiro C.C., 1ª Câmara, Ac. 101-94637 e Ac.101-94638, sessão de 08/07/2004)

Por outro lado, as autoridades da Secretaria da Receita Federal do Brasil manifestaram-se no sentido de que caberia a suspensão da contagem do prazo prescricional nas circunstâncias em que suspensa esteja a exigibilidade do crédito tributário:

“ACÓRDÃO Nº 9661, de 14 de junho de 2005

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: Normas Gerais de Direito Tributário. Prescrição. Constituição Definitiva do Crédito. O prazo prescricional conta-se da constituição definitiva do crédito tributário. A definitividade da constituição ocorre quando não cabe recurso ou pelo transcurso do prazo. Havendo a suspensão da exigibilidade do crédito, não ocorre a prescrição. (...) Período de apuração : 01/03/1996 a 31/12/2000” (Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, 3ª Turma, 14/06/2005, MF, SRF)

“ACÓRDÃO Nº 03-20249, de 28 de Março de 2007

ASSUNTO: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR EMENTA: NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Tendo o contribuinte compreendido as matérias tributadas e exercido de forma plena o seu direito de defesa, não há que se falar em NULIDADE do auto de infração, que contém todos os requisitos obrigatórios previstos no Processo Administrativo Fiscal - PAF. DA PRESCRIÇÃO. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por motivo de recurso administrativo, nos termos do inciso III do art. 151 do CTN, afasta a hipótese da prescrição.(...)

Exercício: : 01/01/1999 a 31/12/1999” (Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília, 1ª. Turma, 28/03/2007, MF, SRF) (grifo nosso)

Do acima exposto, embora não se possa descartar o entendimento de que as hipóteses de paralisação/interrupção da contagem do prazo prescricional seriam tão-somente aquelas decorrentes das disposições contidas nos incisos do parágrafo único do art. 174 do CTN, verifica-se a existência de jurisprudência do STJ, assim como de jurisprudência administrativa, nas quais a posição dos julgadores foi pela aplicação da suspensão da contagem do prazo prescricional nas hipóteses em que verificada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, expressamente previstas no art.151 do CTN. No caso concreto, caberia verificar, ainda, se o mesmo entendimento, aplicado pelos julgadores na jurisprudência mencionada, poderia ser aplicado, também, nas circunstâncias em que exista, no curso do processo, decisão judicial de mérito concessiva da segurança – sentença, acórdão, ainda que não definitiva.

Ainda quanto à suspensão do prazo, imaginemos também um contribuinte que possua decisão, com eficácia na ordem jurídica. Nesse caso, sendo possível a execução do objeto julgado, no sentido de permitir ao contribuinte beneficiado a compensação de um suposto crédito tributário antes mesmo do trânsito em julgado da ação judicial, poder-se-ia argumentar, nessas circunstâncias, pela manutenção da suspensão da exigibilidade e/ou da exequibilidade (executoriedade) do crédito tributário²⁵.

A esse respeito, Alberto Xavier ao tratar da suspensão da eficácia da medida liminar e conseqüente restabelecimento da executoriedade do crédito tributário, por parte do Fisco, trata, no mesmo plano (da liminar), da sentença concessiva da segurança, senão vejamos:

“A suspensão da eficácia ocorre quando a própria eficácia suspensiva da medida liminar (ou da própria segurança) é suspensa, cessando temporariamente, como sucede em matéria de mandado de segurança (e das

²⁵ Segundo o renomado jurista de nosso direito, Ruy Barbosa Nogueira, “a exigibilidade surge com o inadimplemento por parte do sujeito passivo, que permite ao Fisco promover a cobrança amigável do seu crédito. A exequibilidade judicial, porém, vem num momento posterior, quando o fisco inscreve em dívida ativa tributária e extrai o respectivo termo, obtendo, assim, o título executivo extrajudicial que dará sustentação à Execução Fiscal”. Em complemento, é o texto do Professor Leandro Paulsen: “A inscrição em dívida ativa é irrelevante para a contagem do prazo. A inscrição em dívida ativa constitui-se em mero ato interno da Administração. Não há previsão legal de notificação do contribuinte quanto à inscrição, tampouco tem qualquer implicação no curso do prazo prescricional. A cobrança amigável feita nesta fase, por Aviso de Cobrança, também não tem efeitos sobre a prescrição” (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado Editora / Esmafe – Escola Superior da Magistratura Federal, Porto Alegre, 2007, p. 966)

medidas cautelares contra atos do Poder Público, por força do art. 4º da Lei 4.437/92) (...). Também, a eficácia das medidas liminares cessa pela desistência do processo ou pela decisão judicial que declara a improcedência do pedido por motivos de rito ou de mérito. A cessação da eficácia suspensiva, por qualquer das aludidas causas, restabelece a plena executóriedade do crédito tributário, habilitando assim o Fisco a formar o título executivo e promover a execução.”

Assim sendo, pode-se inferir que descabido não é o entendimento de que, uma vez impossibilitada a Fazenda Pública de proceder à cobrança do crédito tributário constituído de forma definitiva, suspensa estaria a fluência do prazo prescricional.

Essa, aliás, foi a racional da qual se serviu o ministro Teori Albino Zavascki, para fundamentar o seu voto no julgamento do Resp 542.975/SC, em que foi relator, acerca da suspensão da prescrição na hipótese da suspensão da exigibilidade do crédito tributário (notar que o efeito da sentença concessiva da segurança é exatamente o mesmo, ou seja: tendo em vista decisão judicial eficaz, que confere ao contribuinte o direito à compensação dos valores devidos com créditos *sub judice*, restaria à autoridade fiscal tão-somente discutir tal direito nos autos do processo, impedida que estaria de cobrar / executar o crédito tributário):

“Ora, suspensa a exigibilidade da exação, não há, evidentemente, falar em curso do prazo de prescrição, uma vez que o efeito desse provimento é justamente o de inibir a adoção de qualquer medida de cobrança do tributo por parte da Fazenda. E, porque impedida de tomar qualquer providência no sentido da exigência da exação, não pode a Fazenda ser penalizada com a prescrição, instituto que, sabidamente, visa a punir a inércia do titular do direito em exercitá-lo. Na hipótese, o único comportamento que se poderia exigir do Fisco foi por ele adotado: a contestação, nos autos do mandado de segurança, do direito invocado pelo contribuinte, vale dizer, a defesa, em juízo, da existência da obrigação de pagamento do tributo.” (grifo nosso)

De todo o acima exposto, ainda que se considere o fato de que, a doutrina pouco tem se manifestado a respeito e o de que não temos conhecimento de jurisprudência tratando, especificamente da matéria (suspensão da contagem do prazo prescricional em decorrência de decisão judicial favorável, da qual coube recurso recebido tão-somente no efeito devolutivo); mas, considerando, por outro lado, os comentários acima aludidos, em especial, a jurisprudência do STJ e a racional na qual se balizou as decisões do referido Tribunal Superior, no sentido de suspender a fluência do prazo de prescrição nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN, plausível é o entendimento de que a suspensão do fluxo do prazo de prescrição aplica-se, também, na hipótese de decisão judicial, quando esta, ainda que provisória, eficaz, irradia os seus efeitos no ordenamento jurídico, impedindo a autoridade fiscal em cobrar / executar o crédito tributário em questão.

Finalmente, cabe acrescentar que, haja vista a publicação da Lei nº 11.280/06²⁶, a partir de maio de 2006, tanto a decadência, quanto a prescrição (de direitos patrimoniais) devem ser reconhecidas de ofício, não dependendo, portanto, de alegação pelas partes.

²⁶ O art. 210 do Código Civil de 2002 prevê que “deve o juiz, de ofício, conhecer da decadência, quando estabelecida por lei”. Por sua vez, a Lei nº 11.280/06 introduziu o § 5º no artigo 219 do Código de Processo Civil, estabelecendo que

e) Da constituição do crédito tributário – elemento determinante

Consoante o descrito anteriormente, os institutos da decadência e da prescrição, no direito tributário, estão diretamente relacionados à constituição definitiva do crédito tributário. A partir do surgimento da obrigação tributária, quando da ocorrência do fato gerador, tem-se o direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento. Perece tal direito, se não exercido dentro do prazo decadencial. Por outro lado, uma vez constituído, definitivamente, o crédito tributário, flui o prazo prescricional para que a Fazenda Pública proceda à sua cobrança.

O instituto do “lançamento” encontra definição no artigo 142 do CTN, nos seguintes termos:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Parágrafo único. A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

e.1) Do lançamento de ofício

No que respeita ao lançamento de ofício, o ato constitutivo do crédito tributário prescinde da notificação do lançamento (do referido crédito), o que se dá mediante a lavratura do auto de infração ou da Notificação de Lançamento de Débito Fiscal – NFLD²⁷.

Assim, em uma diligência fiscal, os procedimentos preparatórios necessários (ou não, dependendo das circunstâncias) para a elaboração da notificação de lançamento ou da lavratura do auto de infração não são, por si só, suficientes à constituição do crédito tributário e prevenção da decadência²⁸. Não há, portanto, que se confundir tais procedimentos preparatórios com o ato de constituição do crédito tributário, propriamente dito.

Por outro lado, como se verá adiante, o crédito tributário poderá ter sido constituído sob outra forma, referindo-se tais procedimentos tão-somente ao acompanhamento da situação declarada pelo contribuinte.

o “juiz pronunciará, de ofício, a prescrição”.

27 Neste sentido, Ruy Barbosa Nogueira e Paulo de Barros, conforme Paulsen, Leandro Texto extraído da obra de Direito Tributário “Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Livraria do Advogado Editora / Esmafe – Escola Superior da Magistratura Federal, Porto Alegre, 2007, p. 942. Assim, também, a jurisprudência do STJ (STJ, 1ª T., Resp 738.205/PR, Rel. Min. Luiz Fux, out/06) (STJ, 1ª T., Resp 594.395/MT, Rel. Min. Denise Arruda, fev/06) (STJ, Resp 53.467/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJU 03.09.96)

28 Colimando com esse entendimento, é a lição de Luiz Emygdio F da Rosa Júnior, na citação feita pelo ministro Castro Meira, da 2ª. Turma do STJ, nos votos do relator do Resp 445.137/MG, ago/2006: “Pondo fim à divergência doutrinária que lavrava sobre o assunto, o STF firmou entendimento que a lavratura do auto de infração tem natureza de lançamento de ofício do crédito tributário. Assim, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura, e entre a sua ocorrência e até que flua o prazo para a interposição de recurso administrativo pelo contribuinte, ou enquanto não for decidido o recurso porventura interposto, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência do prazo para a prescrição. Entretanto, para que não se cogite mais de decadência, por estar constituído o crédito tributário, é necessário que a notificação ao contribuinte seja feita dentro do prazo de cinco anos, nos termos do art. 173, I, do CTN, porque a notificação é pressuposto de eficácia do lançamento. (Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário, RJ – SP, Ed. Renovar, 17ª Edição, 2003, p. 686-687)”

e.2) Do lançamento por homologação

Outra questão está relacionada ao denominado “auto-lançamento”, aplicável aos tributos sujeitos à homologação. A discussão decorre dos termos empregados pelo legislador ao dispor que o ato de constituição do crédito fiscal é privativo, vinculado e obrigatório da administração pública.

Em razão disso, encontramos na doutrina entendimentos no sentido de que não seria cabível a hipótese do lançamento ser efetuado pelo próprio contribuinte sem a participação da autoridade fiscal.

Hugo de Brito Machado, ao abordar esse tema, diz o seguinte:

“O lançamento por homologação também é conhecido por auto-lançamento. Mas como o Código diz ser a atividade de lançamento privativa da autoridade administrativa, evidentemente não se pode cogitar de um lançamento feito pelo sujeito passivo. Embora faça ele todo o trabalho, o lançamento, no caso, só se opera com a homologação”²⁹.

Américo Masset Lacombe, por sua vez, ensina o seguinte:

“Segundo Dino Jarach o lançamento só pode ser praticado pelo Estado. Assim, quer a declaração prestada no lançamento misto pelo sujeito passivo, quer a prática por este mesmo sujeito passivo de todos os atos que antecedem o lançamento por homologação, tais como a interpretação das leis tributárias substantivas, sua aplicação aos fatos identificados como fatos imponíveis previstos na hipótese de incidência da norma, a valoração de tais fatos e, finalmente, a aplicação da alíquota devem ser considerados como mera colaboração do referido sujeito passivo”³⁰.

Em que pese o entendimento manifestado pelos doutrinadores acima, o Superior Tribunal de Justiça, reiteradamente, vem decidindo no sentido de que a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Fiscais – DCTF corresponde à constituição do crédito tributário:

“Processual Civil e Tributário. Cofins. DCTF. Tributo Declarado e não pago. Art.174 do CTN.

I - É assente o entendimento nesta Corte de que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, passando a fluir, desde o momento da citada declaração, o prazo prescricional do art. 174, do CTN, para o ajuizamento do executivo fiscal. Precedentes: REsp nº 285192/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 07/11/2005 e EDcl no AgRg no REsp nº 443.971/PR, Rel Min. José Delgado.

29 Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 27ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2006, pg. 197

30 Lacombe, Américo Masset, Comentários ao Código Tributário Nacional, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 1998, pg. 299.

II - No caso, o Tribunal a quo consignou que a entrega da DCTF foi efetuada em maio de 1996 (fl. 198) e a citação se deu somente em março de 2002 (fl. 156), não restando dúvida de que ocorreu a prescrição, tendo em vista o que dispõe o art. 174, do CTN.

III - Agravo regimental improvido.” (AgRg REsp 859597/PE, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ 07.11.2006) (grifo nosso)

A título de exemplo, nesse mesmo sentido, são as decisões proferidas no julgamento dos Resp nº 883046/RS, Relator Ministro Castro Meira, DJ 18.05.2007, e Resp nº 433.693/PR, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ 02.05.2005.

Em face da jurisprudência do STJ, nos casos em que o débito tributário for declarado na DCTF, por corresponder o mesmo, por sua natureza, formulário constitutivo do crédito tributário, elidindo, pois, a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, passa a fluir, desde o momento da citada declaração (ou da data do vencimento do tributo declarado, se posterior), o prazo prescricional do art. 174, do CTN, para o ajuizamento do executivo fiscal.

Em nossas pesquisas, verificamos, ainda, decisão do STJ, proferida nos autos do Resp 413.457/RS, publicada no DJ de 19/12/2003, com o entendimento de que a constituição definitiva do crédito tributário se daria, também, pela entrega da Declaração do Imposto de Renda (especificamente, tal decisão tratava da Declaração de Rendimentos do ano-calendário de 1988).

Embora não tenhamos encontrado decisões do referido tribunal superior em sentido oposto ao apresentado, ou seja, de que a Declaração de Rendimentos não possui natureza de instrumento constitutivo do crédito tributário, a jurisprudência, em sede administrativa do Conselho de Contribuintes, tem se manifestado no sentido de que, a partir de 1999, referido formulário apresenta natureza meramente informativa do crédito tributário:

“DIPJ. EFEITOS. A DIPJ é meramente informativa, não constituindo confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para exigência do crédito tributário que, não sendo declarado em DCTF, deve ser constituído por lançamento de ofício” (Ac. 103-22990, Terceira Câmara, 25/04/2007)

“COFINS. DIPJ, Exercício 1999, ano-calendário 1998. Confissão de Dívida. DIPJ, Exercícios 2000 em diante. Necessidade de lançamento de ofício.

Os saldos a pagar de impostos e contribuições informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do exercício 2000, ano-calendário de 1999, não mais se constituem em confissão de dívida, carecendo de lançamento de ofício, com aplicação da multa própria, exceto se os valores estiverem confessados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Somente até o exercício de 1998, é que as declarações de rendimentos da pessoa jurídica se constituem em meio de confissão de dívida, ao lado da DCTF.” (Terceira Câmara do C.C. Ac. 203-10585, C.C. Terceira Câmara, 07/12/05)

Portanto, na esteira do entendimento proferido na jurisprudência recente do Conselho de Contribuintes, a partir de 1999, a Declaração de Rendimentos não mais se configura em instrumento constitutivo do crédito tributário, sendo necessário para tanto, a declaração do débito tributário na DCTF ou em outra hipótese, o seu lançamento, de ofício, na forma antes comentada.

Ora, claramente estamos diante de tributos submetidos ao regime homologatório, as contribuições ao PIS e da COFINS. Por isso, não há que se falar em interpretação conjunta dos arts. 173, I com o Art. 150 § 4º, simplesmente porque o primeiro desde o princípio foi e continuará sendo concernente ao instituto da prescrição.

Pelo acima exposto, analisaremos adiante o que, à luz do entendimento da doutrina e da jurisprudência citados, qual seria a sua aplicação prática.

Caso Concreto - Auto de Infração

No tocante ao prazo decadencial referente às contribuições sociais, o acórdão atacado alega que, conforme art. 150 do CTN está expresso que, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de cinco anos.

Para melhor entender a situação, tomo como base o art. 146, III, “b” e 149 da constituição Federal de 1988, que expõe claramente que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre decadência de tributos, sendo assim, não é possível a aplicação da Lei nº 8.212/91 ou do Decreto-Lei nº 2.052/83 ao caso, por estes não se tratarem de Lei Complementar. Cabe ressaltar também que tal inaplicabilidade não se trata de nenhuma arguição de inconstitucionalidade, e sim, a simples opção pelo texto expresso em nossa Carta Magna, afastando assim a idéia de infringir o art. 22ª do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como já foi demonstrado, a COFINS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo assim, é aplicável ao caso o art. 150, § 4º do CTN:

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

§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (grifo meu).

Conforme demonstrado acima, o prazo é de cinco anos, no caso de lei não fixar o contrário, mas, conforme o texto de nossa Carta Magna, não poderia ser qualquer lei, e sim uma Lei Complementar.

Para melhor ilustrar tal entendimento, transcrevo algumas ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes:

*TRIBUTOS SUJEITO AO LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO. INÍCIO DA CONTRAGEM DO*

PRAZO DECADENCIAL. FATO GERADOR. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O IRPJ, a CSLL e o PIS COFINS são tributos que se amoldam à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. (acórdão 107-08688, 7ª Câmara, rel. Hugo Correia Sotero).

PIS E COFINS - DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO CTN. PRAZO QUINQUENAL - JURISPRUDÊNCIA DO STF - O prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo à contribuição social para a seguridade social é de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, contados do fato gerador, conforme antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Aplicação do art. 1º do Decreto n. 2.346/97. (Acórdão 105-14775, 5ª Câmara, rel. EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT).

COFINS - DECADÊNCIA - Tributo submetido à sistemática de homologação, o prazo decadencial é de ser contado na forma do artigo 150, par 4º, do CTN. (Acórdão 105-14792, 5ª Turma, José Carlos Passuello)

Da declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91

A súmula vinculante nº 8 do STF pacificou o entendimento a respeito da inadequação constitucional dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, invocados pelo Fisco para sustentar a permanência dos direitos de constituir ou de cobrar os créditos tributários de COFINS em questão. O verbete sumular esclarece serem inconstitucionais tais artigos, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Assim, o próprio STF afastou o entendimento de que seria de 10 anos o prazo decadencial ou prescricional para cobrança dos créditos tributários discutidos no presente processo. Importa saber, em verdade, qual prazo deveria ser observado para constituição do crédito ou cobrança, de sorte que se possa apreciar a questão a respeito de se operou decadência/prescrição relativamente à pretensão exacional do Fisco.

Conclusão

Ora, quando falamos em decadência, estamos diante de um fenômeno objetivo, em que o elemento subjetivo não tem qualquer influência, porque não é estabelecida em atenção às pessoas, mas exclusivamente em virtude da inércia e do tempo, sem que seja cabível qualquer indagação quanto aos motivos determinantes dessa inércia. O prazo corre contra todos e se completa no momento previsto legalmente para tanto.

Extinguindo-se o direito pela decadência, essa extinção o torna inoperante, o que não pode constituir-se em motivo para qualquer alegação em juízo, quer por meio de ação, quer por meio de exceção.

Se estamos diante da existência (controversa) do auto-lançamento, tanto mais. A decadência se opera automaticamente pelo decurso do prazo extintivo, cinco anos a partir do fato gerador, conforme definido no Código Tributário Nacional em seu art. 150 § 4º, e pela inércia do titular do direito, exercitável desde sempre, principalmente em posse das obrigações acessórias impostas pelas leis em vigor.

Verificado o decurso do prazo e a inércia do titular, a sua consumação é fatal.

Diante destes fatos, e de acordo com o art. 150, § 4º do CTN, considero os valores relativos aos anos de 1993 a 1995, atingidos pela decadência.

Sala das Sessões, em 16 de dezembro de 2008


GILENO GURJÃO BARRETO 