



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10840.002545/2004-54
Recurso nº	130.534 Voluntário
Matéria	Auto de Infração - Cofins
Acórdão nº	202-17.746
Sessão de	27 de fevereiro de 2007
Recorrente	PILILA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E CONEXOS LTDA.
Recorrida	DRJ em Ribeirão Preto - SP

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Garantida a ampla defesa, restam insubsistentes as alegações de cerceamento e de nulidade do procedimento fiscal.

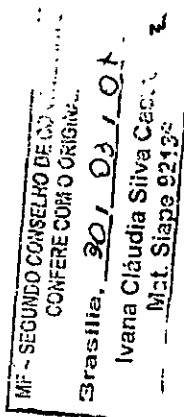
BASE DE CÁLCULO. AMPLIAÇÃO. ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE.

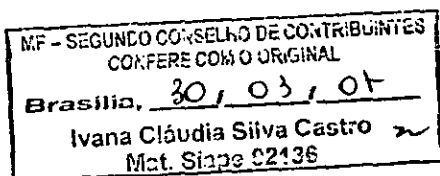
Ao julgar os recursos extraordinários nºs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, em 09/11/2005, o pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, por meio de lei ordinária, violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF. EXTENSÃO ADMINISTRATIVA.

Nos termos do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA EXIGÍVEL.





No lançamento de ofício decorrente da falta de recolhimento de tributo federal é cabível a aplicação da multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO.

É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da taxa Selic, nos termos da previsão legal expressa no art. 13 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995.

COFINS. DECADÊNCIA.

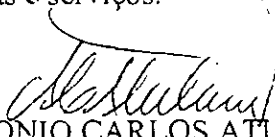
Jan a ago/99. 1 - As contribuições sociais, dentre elas a referente à Cofins, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. 2. 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 da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reconhecer a decadência dos períodos de apuração até agosto de 1999. Vencidos os Conselheiros Antonio Zomer (Relator), Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero, que votaram pela tese dos 10 anos. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor nesta parte; e II) por unanimidade de votos, para excluir da base de cálculo as "outras receitas" que não sejam provenientes da venda de mercadorias e serviços.

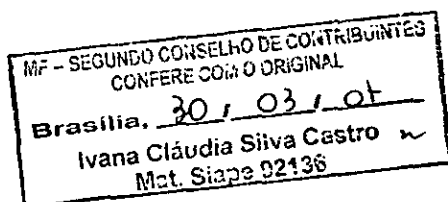
de votos, para excluir da base-de-cálculo as "outras receitas" que não sejam provenientes da venda de mercadorias e serviços.


ANTONIO CARLOS ATULIM

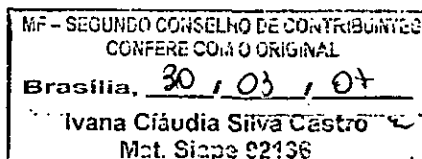
Presidente


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora-Designada



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Ivan Allegretti (Suplente).



Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins relativa aos períodos apuração de janeiro/99 a novembro/2000 e de janeiro/2001 a dezembro/2003.

A fiscalização apurou insuficiência de recolhimento nos anos de 1999 e 2000, em vista da utilização de base de cálculo diversa da legalmente prevista (fls. 07/10), e nos anos de 2001 a 2003, em razão de diferença entre o valor escriturado e o declarado (fls. 10/14).

Com relação ao período de janeiro de 2001 a dezembro de 2002, o autuante informa que os valores apurados pelo Fisco foram objeto de DCTF retificadoras, consideradas não-espontâneas, porque apresentadas após o início do procedimento fiscal.

No que diz respeito aos períodos de apuração ocorridos no ano de 2003, não houve retificação das DCTF anteriormente apresentadas.

Do crédito tributário lançado, incluindo multa e juros, foi dado ciência à contribuinte em 16/09/2004.

Consignou, ainda, o fiscal autuante que, ao retificar as DCTF para acrescentar os valores apurados, a empresa declarou que os débitos correspondentes teriam sido compensados com créditos do IPI, legitimados por antecipação de tutela concedida no Processo Judicial nº 2001.61.02.012000-4, no qual, segundo consta na Certidão de fl. 75, expedida pelo TRF da 3ª Região, não houve deferimento de tutela antecipada, sendo que o pedido da requerente foi indeferido na sentença de mérito.

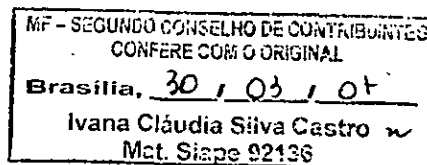
Não havendo direito reconhecido por liminar ou sentença, a informação aposta pela contribuinte nas DCTF retificadoras não foi levada em conta pela fiscalização.

Irresignada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 426/448, na qual alegou, preliminarmente, que:

- os valores que serviram de base de cálculo para imposição da multa de ofício não correspondem àqueles inscritos contabilmente;
- a aplicação do enquadramento legal ocorreu de forma complexa e impede a ampla defesa;
- faltou consignar no auto de infração a hora em que foi lavrado, formalidade essencial que macula de nulidade a imposição tributária, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

No mérito, argüiu que:

- nas importâncias contabilizadas como receita financeira encontram-se valores relativos a descontos incondicionais de IPI, em discussão judicial, que não integram a base de cálculo do tributo;



- a desconsideração da denúncia espontânea é improcedente para efeitos de constituição da multa de ofício, em face de que os períodos em que houve retificação das DCTF não foram objeto do termo inicial de fiscalização;

- no percentual em que foi imposta, a multa tem caráter confiscatório e fere o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Ao final, pleiteou a anulação total do crédito tributário, propugnando pelo direito de provar o alegado por meio de sustentação oral, com vistas a se preservar o direito a ampla defesa.

O Colegiado de Primeira Instância, no Acórdão DRJ/RPO nº 7.695, fls. 485/494, manteve integralmente o lançamento, pelos seguintes motivos:

- a falta de indicação da hora da lavratura não implica nulidade do auto de infração, se nenhum prejuízo causou à contribuinte. Além disto, a descrição dos fatos e o enquadramento legal constantes do auto de infração são claros, não merecendo acolhida as alegações de nulidade argüidas;

- a autoridade julgadora administrativa não é competente para apreciar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo;

- a alegação de que há variações monetárias ativas, derivadas de créditos a receber objetos de ação judicial, na conta de Receitas Financeiras tributada pela fiscalização, não foi esclarecida ao agente fiscal, apesar de intimada para tal. Além disto, a ação judicial que visava a declaração da não incidência do IPI sobre os descontos incondicionais concedidos, bem como a restituição do que havia sido pago anteriormente foi negada, tanto liminarmente quanto por sentença, o que impede a sua exclusão da base de cálculo da contribuição;

- a multa de ofício é cabível pois, a teor do disposto no parágrafo único do art. 138 do CTN, não importa em denúncia espontânea a retificação das DCTF efetuadas após o início do procedimento fiscal;

- a cobrança da multa de ofício, no percentual de 75%, encontra amparo na legislação tributária, não se aplicando ao caso o Código de Defesa do Consumidor.

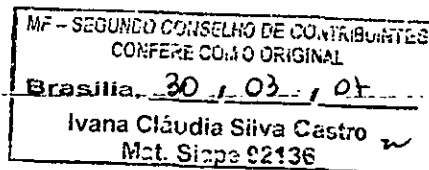
No recurso voluntário de fls. 508/531, a contribuinte reedita suas razões de defesa, requerendo a reforma da decisão recorrida, com o fim de determinar o cancelamento da exigência fiscal, inclusive dos acréscimos moratórios e punitivos.

À fl. 532, consta informação de que o arrolamento de bens efetuado no Processo nº 10840.002641/2004-01 garante o crédito tributário e o seguimento deste recurso voluntário.

O recurso foi apreciado por este Colegiado na sessão de 28/06/2006, ocasião em que o julgamento foi convertido em diligência, para que a autoridade fiscal identificasse a parcela do lançamento decorrente de receitas incluídas na base de cálculo pela Lei nº 9.718/98.

Em decorrência, vieram aos autos os documentos de fls. 553/575, estando entre eles o relatório de diligência e a manifestação da contribuinte.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

1 – Da preliminar de nulidade do procedimento fiscal e do Auto de Infração

Alega a recorrente, em preliminar, que os valores que serviram de base de cálculo para imposição da multa de ofício não correspondem àqueles inscritos contabilmente e que a aplicação do enquadramento legal ocorreu de forma complexa, impedindo a ampla defesa. Aduz, também, que a falta de indicação da hora de lavratura inquina o auto de infração do vício de nulidade.

Estas alegações foram examinadas em profundidade na decisão recorrida, a qual, nesta parte, não merece o menor reparo. Com efeito, a multa de ofício incide sobre as parcelas lançadas, que foram apuradas com base nos lançamentos contábeis e fiscais da autuada. Os fiscais compararam os valores lançados nos livros fiscais com o que foi registrado nos balancetes, tributando as diferenças assim apuradas.

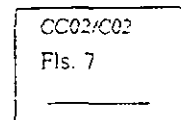
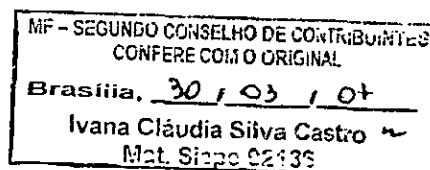
Compararam, também, os valores da contribuição contabilizados com aqueles declarados, apurando irregularidades que vieram a ser confirmadas pela própria autuada quando apresentou as DCTF retificadoras, com o objetivo de beneficiar-se do instituto da denúncia espontânea.

Diz a recorrente que a complexidade da exposição dos fatos e do enquadramento legal dificultou a sua defesa. No entanto, examinando o auto de infração, verifica-se que a autoridade fiscal descreveu detalhadamente todas as situações caracterizadoras de cada um dos fatos geradores, descrevendo datas, valores, além de fazer remissão a cada uma das peças que compõem os autos.

Mesmo antes da lavratura do auto de infração, em 04/03/2004, a empresa foi cientificada do Termo de Verificação e Intimação Fiscal, fls. 33/39, no qual constam todas as irregularidades encontradas pelo Fisco, sendo instada a esclarecê-las.

No que tange ao enquadramento legal, após a descrição detalhada de cada um dos eventos geradores de crédito, a fiscalização fez referência aos artigos e incisos da legislação.

Com relação aos requisitos do auto de infração, embora o Decreto nº 70.235/72, art. 10, determine em seu inciso II que nele devem ser mencionados a data e a hora de sua lavratura, a falta de indicação da hora não tornará o lançamento nulo, a não ser que esta fosse essencial para a caracterização do aspecto temporal do fato gerador, o que não é o caso.



Como a data de lavratura foi indicada corretamente na folha de rosto do auto de infração, nele constando também a data da ciência da autuada, a falta da indicação da hora não trouxe nenhum prejuízo à defesa, que foi regularmente apresentada.

Ante o exposto, rejeita-se a preliminar de nulidade argüida pela recorrente.

2 - Do lançamento decorrente da ampliação da base de cálculo prescrita pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98

A principal alegação da recorrente refere-se ao fato de que a exigência decorre de receitas incluídas na base de cálculo pela Lei nº 9.718/98, tais como receitas financeiras e variações monetárias ativas.

No relatório da diligência determinada por este Colegiado, com o fim de separar do lançamento a parcela decorrente da ampliação da base de cálculo imposta pela Lei nº 9.718/98, o Auditor Fiscal informa que grande parte do lançamento decorre, de fato, desta ampliação, segregando as respectivas receitas e calculando a contribuição delas decorrentes nos demonstrativos de fls. 565/568.

O dispositivo legal que embasa o lançamento sobre as receitas financeiras - art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 -, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, quando foram julgados os Recursos Extraordinários nºs 346.084, 357.950 e 390.840. O pleno do STF julgou inconstitucional a ampliação do conceito de faturamento para abarcar a totalidade das receitas da contribuinte, por entender que a majoração da base de cálculo da contribuição por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

A partir dessas decisões, o STF vem aplicando reiteradamente a mesma interpretação em seus julgados, conforme demonstram, por exemplo, as seguintes ementas:

"1. Recurso extraordinário. 2. PIS - Programa de Integração Social. Alteração da base de cálculo. Conceito de faturamento. Lei nº 9.718/98 e Lei Complementar nº 07/70. 3. Inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido." (RE 388830/RJ. Relator: Min. GILMAR MENDES. Julgamento: 14/02/2006)

"1. Recurso extraordinário: inépcia; inocorrência. Histórico da causa e demonstração do cabimento do recurso - que, na hipótese da alínea a, se confunde com 'as razões do pedido de reforma da decisão recorrida' - suficientemente delineados nas razões da recorrente, possibilitando a perfeita compreensão da controvérsia. 2. COFINS: base de cálculo: L. 9.718/98, art. 3º, § 1º: inconstitucionalidade. Ao julgar os RRE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da L. 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal. (RE-AgR 308882 / PR. Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 14/03/2006)

"AÇÃO CAUTELAR. Tributo. Contribuição social. COFINS. Majoração da alíquota. Art. 8º da Lei nº 9.718/98. Pretensão de

outorga de efeito suspensivo a recurso extraordinário. Inadmissibilidade. Norma declarada constitucional pelo Supremo. Agravo improvido. Não se admite tutela cautelar de atribuição de efeito suspensivo a recurso extraordinário que argúi inconstitucionalidade de norma que o Supremo reputou constitucional. (AC-AgR 892/SP. Relator: Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 14/02/2006)

A definitividade da decisão do STF é comprovada pela proposta de edição de Súmula Vinculante que se encontra em tramitação naquela Corte, com o seguinte teor, *verbis*:

"Enunciado: 'É inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.'

Precedentes: RE nº 346.084 Rel. orig. Min. Ilmar Galvão, DJ 01.09.2006; RE nº 357.950, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006; RE nº 358.273, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006; RE nº 390.840, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006."

Para regulamentar as situações assemelhadas àquelas, objeto de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, o Poder Executivo expediu o Decreto nº 2.346/97, que assim dispôs, no seu art. 4º, parágrafo único, *verbis*:

"Art. 4º ...

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal."

O art. 1º do Decreto nº 2.346/97 tornou vinculante para a Administração Pública as decisões definitivas do STF que fixem a interpretação do texto constitucional, enquanto que o parágrafo único do art. 4º do mesmo decreto impõe aos órgãos administrativos de julgamento o afastamento da norma declarada inconstitucional nos casos pendentes de julgamento.

Desta maneira, cancela-se parcialmente o lançamento, mantendo-se a exigência dos valores indicados na coluna denominada "Diferença", constante do demonstrativo efetuado pelo fiscal diligenciante, fls. 567/568.

3 – Da denúncia espontânea

O lançamento relativo aos anos de 2001 a 2003 decorre unicamente do procedimento conhecido como "Verificações Obrigatórias", autorizada pelo MPF originário, juntado à fl. 01. A empresa foi cientificada deste MPF em 01/12/2003, juntamente com o Termo de Início de Ação Fiscal de fl. 27.

Neste tipo de verificação, a fiscalização compara os valores declarados pelo contribuinte com aqueles constantes de sua escrituração, em relação a todos os tributos e contribuições administrados pela SRF nos últimos cinco anos.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 30 / 03 / 05 Ivana Cláudia Silva Castro ✓ Mat. Siage 92438
--

Para a execução desta tarefa, o Auditor Fiscal solicitou, já no Termo de Início de Fiscalização, que fossem apresentados os Livros Diário e Razão e Balancetes de Verificação Contábil mensais, do período de dezembro de 1988 a outubro de 2003 (v. fl. 27, alínea "d").

Esta intimação excluiu a espontaneidade da contribuinte em relação a todos os tributos e contribuições administrados pela SRF no período escriturado nos livros e documentos solicitados, ou seja, de dez/98 a out/2003. Posteriormente, a verificação foi estendida até dez/2003.

A recorrente alega que, em 12/12/2003, quando da retificação das DCTFs relativas aos anos de 2001 e 2002, não estava sob fiscalização da contribuição para o PIS e da Cofins, pois o MPF original referia-se apenas à Cofins do ano de 1999. De fato, não foi instaurado um procedimento de fiscalização específico para estes tributos nos anos de 2001 a 2003, para os quais a fiscalização restringiu-se a realizar as Verificações Obrigatórias, que, como já foi dito, limitam-se à conferência dos dados declarados em confronto com os que foram contabilizados.

A autorização para a realização destas verificações é data pelo MPF originário (fl. 01) e a exclusão da espontaneidade é determinada pela delimitação do período examinado, feita pelo Auditor Fiscal no Termo de Início de Fiscalização.

No presente caso, a fiscalização informa, no quadro do auto de infração destinado à Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 07/15, que não levou em conta as DCTF retificadoras, porque foram apresentadas para incluir parcelas cuja espontaneidade estava excluída, por decorrerem da simples declaração a menor dos valores escriturados pela contribuinte.

Em vista do exposto, não há reforma a ser procedida no lançamento em decorrência desta alegação, devendo os valores remanescentes deste julgamento ser exigidos com a imposição da multa de ofício.

4 – Da multa de ofício e dos juros de mora

A recorrente insurge-se, ainda, contra a exigência da multa de ofício no percentual 75%, pleiteando a sua redução para 2%, com fundamento no Código de Defesa do Consumidor.

Aos créditos tributários não se aplica o Código de Defesa do Consumidor, que regula apenas as relações de consumo. A multa de 75%, aplicável nos casos de lançamento de ofício decorrente da falta de recolhimento de tributos e contribuições federais, tem suporte legal no art. 44 da Lei nº 9.430/96, devendo ser exigida.

Os juros de mora, a seu turno, têm sua cobrança com base na taxa Selic prevista no art. 13 da Lei nº 9.065, de 20/06/95.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento a parcela decorrente de receitas incluídas na base de cálculo da contribuição pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, mantendo-se a exigência dos valores indicados na coluna "Diferença", constante do demonstrativo elaborado pelo fiscal

Processo n.º 10840.002545/2004-54
Acórdão n.º 202-17.746

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 20 / 03 / 07 Ivana Cláudia Silva Castro ✓ Mat. Signa 92138
--

CC02/C02 Fls. 10

diligenciante, juntado às fls. 567/568; acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora legais.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.


ANTONIO ZOMER



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 30, 03, 04 - Ivana Gláudia Silva Castro. w Mat. Signo 92136

Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora-Designada

Há matérias que, por serem de ordem pública, devem ser apreciadas "*ex officio*" pelo julgador, não estando sujeitas à preclusão. Dentre elas, a figura da decadência, motivo pelo qual foi colocada a matéria em discussão para votação.

Entende o I. Relator, na votação, 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, 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 16 de agosto de 2004, exigindo-lhe a Cofins, no período de apuração de 01/99 a 12/003. Defendo ter ocorrido a extinção do crédito tributário, face à figura da decadência, para os períodos anteriores a agosto de 1999.

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

necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.¹

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

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

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

Feitas as considerações preliminares, há de se 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 integra 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".

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

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

"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 do Departamento da Receita Federal, por meio de lançamento, segundo as regras do Decreto nº 70.235/72.

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

Oportuno deixar explícito, que em momento algum esta conselheira afasta a aplicabilidade da Lei nº 8.212/91 por fazer juízo quanto a 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, 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.

2

§ 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."

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 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.

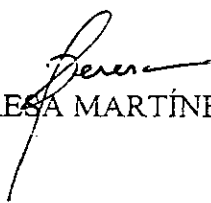
Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao 'conhecimento da atividade 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 Contribuição para 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 agosto de 1999, vez que a ciência ao auto de infração se verificou em agosto de 2004, portanto há mais de cinco anos da ocorrência dos mencionados fatos geradores.

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de acolher de ofício a decadência para o período anterior a agosto de 1999.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ