



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10882.003446/2003-12
Recurso nº 259.446 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.247 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2010
Matéria COFINS
Recorrente SRF DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 28/02/1994 a 31/08/1994

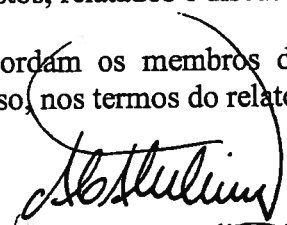
DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91 PROCLAMADA PELO STF E OBJETO DE SÚMULA VINCULANTE.

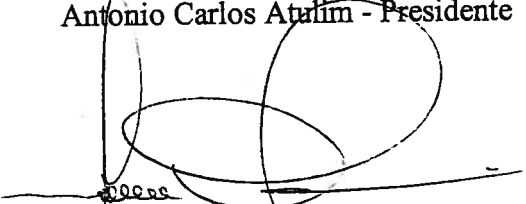
Tendo sido enunciado na Súmula Vinculante nº 8, expedida pelo STF, o entendimento de que é inconstitucional o artigo 45, da Lei nº 8.212/91, o prazo para lançamento de ofício das contribuições cuja arrecadação é destinada ao custeio da Seguridade Social rege-se pelo disposto no CTN. Hipótese em que caracterizada a decadência ainda que o prazo tivesse início no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, a teor do artigo 173, I do CTN.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Marcos Tranchesí Ortiz - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim. Ausente o Conselheiro Ivan Alegretti.

Relatório

A ora recorrente impetrou mandado de segurança – autos nº 97.0026230-8, distribuído à 20ª Vara Federal da Subseção Judiciária de São Paulo – pretendendo que os créditos de FINSOCIAL acumulados em razão da inconstitucionalidade das Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, cuja compensabilidade com débitos de COFINS lhe fora reconhecida em demanda judicial anterior, fossem acrescidos de correção monetária calculada sob os índices que discrimina na inicial.

Neste *writ*, obtive inicialmente a medida liminar requerida (fls. 65/68 e 83) e, depois, a sentença concessiva da ordem em setembro de 1999 (fls. 88). Nesta fase procedimental, enquanto a remessa *ex officio* contra referida sentença aguardava por julgamento no Tribunal Regional Federal da Terceira Região, a ora recorrente foi submetida a procedimento de fiscalização iniciado em maio de 2002.

Os trabalhos de auditoria fiscal se encerraram em 29 de outubro de 2003, data em que a recorrente foi notificada de auto de infração lavrado a pretexto de se evitar a decadência. Em suma, a autoridade constitui débitos relativos à COFINS decorrentes de fatos geradores ocorridos entre fevereiro e agosto de 1994, na pressuposição de terem sido indevidamente extintos por meio dos tais acréscimos de correção monetária aos créditos de FINSOCIAL (fls. 36/39 e 44).

Em impugnação tempestivamente interposta, a recorrente se limitou a discutir a imposição sob o argumento de decadência, invocando, para tanto, o disposto no artigo 150, §4º do CTN (fls. 97/104).

Para desprover a impugnação, a DRJ recorrida afirmou a constitucionalidade do prazo decenal previsto pelo artigo 45, da Lei nº 8.212/91, sustentando, para tanto, que o CTN, no referido artigo 150, §4º, expressamente autorizaria a prescrição, por lei ordinária, de prazo decadencial diverso do quinquenal. E forte nessa premissa teórica, concluiu então que nenhum dos períodos de apuração objeto do lançamento decaíra (fls. 138/142).

O recurso voluntário ora em julgamento veicula a insistência da recorrente nas razões já anteriormente expostas em impugnação (fls. 149/160).

É o relatório do essencial.



Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

Recurso tempestivo e atento aos demais pressupostos de admissibilidade.
Dele conheço.

No julgamento da impugnação, ocorrido em agosto de 2004, o argumento de decadência acabou vencido. E assim foi porque a DRJ recorrida entendeu existir no § 4º, do artigo 150 do CTN uma permissão a que, por lei ordinária, as pessoas políticas fixassem prazo superior ao quinquenal para a homologação, quanto aos tributos de sua competência sujeitos a esta modalidade de lançamento. Daí porque concluiu pela validade do estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91 quanto ao prazo para constituição dos créditos de custeio da Seguridade Social.

Sucede que, enfrentando o mesmo tema em julgamento recente, o Plenário do STF externou orientação diametralmente distinta, segundo a qual o dispositivo em comento – artigo 45, Lei nº 8.212/91 – estaria em confronto com o artigo 146, III da CF, no que reserva prescrição e decadência de obrigações tributárias à disciplina de lei complementar (RE nº 559.943-4). Este entendimento, eis o fundamental, acabou pacificado na Súmula Vinculante nº 8, assim redigida:

“Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Pois de acordo com o artigo 103-A, acrescido à CF pela EC nº 45/04, o entendimento jurisprudencial sufragado em súmula vinculante do STF *“terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”*.

Órgão integrante da Administração Pública Federal, este Colegiado vincula-se à orientação sumulada, o que lhe impõe, portanto, decidir acerca do argumento de decadência exclusivamente sob inspiração do prescrito no próprio CTN, no artigo 150, § 4º. É o que faremos a seguir.

O CTN dispensa tratamento diferenciado aos prazos de decadência conforme seja a modalidade de lançamento a que se sujeita o tributo.

Como é sabido, à época da edição do diploma, os tributos eram, regra geral, lançados *de ofício* (artigo 149 do CTN) ou *por declaração* (artigo 147 do CTN), procedimentos em que o Fisco “constitui” o crédito tributário, exigindo ou não a prévia prestação de informações fáticas pelo contribuinte, e só então adquire a pretensão ao recebimento do correspondente valor pecuniário. Rege a decadência, nestas condições, o artigo 173 do mesmo diploma, de acordo com o qual *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário*

J

extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."

De acordo com o dispositivo, portanto, o Fisco tem o prazo de cinco anos para lançar (ou "constituir" o crédito tributário) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que já lhe era possível proceder ao lançamento. Noutras palavras, esclarece Luciano Amaro, *"qualquer lançamento realizável dentro de certo exercício (e que não seja efetivamente implementado nesse exercício) poderá ser efetuado em cinco anos após o próprio exercício em que se iniciou a possibilidade jurídica de realizá-lo"*¹. Ou seja, se no ano "A" é cabível o lançamento de ofício esse lançamento deve ser efetuado, sob pena de decadência, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício "A+1".

Ocorre que a COFINS objeto do auto de infração questionado não se sujeita ao lançamento *de ofício* ou *por declaração*. Compete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido independentemente de prévia manifestação da Fazenda Nacional credora.

É o que o CTN denomina *lançamento por homologação*, modalidade para a qual instituiu-se norma específica concernente à decadência, qual seja o §4º, do artigo 150 do Código, do seguinte teor:

"§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."

Não é propriamente o lançamento *por homologação* que é atingido pela decadência. *Feito ou não o pagamento antecipado* a que se reporta o *caput* do artigo, ou a autoridade fiscal anui e expressamente homologa a conduta praticada pelo obrigado (lançamento por homologação expressa), ou deixa transcorrer em silêncio o prazo legal e, assim, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Adverte Luciano Amaro que em nenhum dos casos *"se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio)"*².

A norma do §4º, do artigo 150 do CTN dirige-se, pois, ao lançamento *de ofício* que, por força do artigo 149, V, compete à autoridade na hipótese em que o contribuinte deixe de antecipar devidamente o tributo. Se o sujeito passivo nada recolhe ou, ainda, se antecipa o tributo, mas o faz em valor supostamente inferior ao devido, então o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; discordando, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita.

Diz o dispositivo que o prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, decadência do direito de efetuar eventual lançamento de ofício), é também de cinco anos, porém, *"... a contar da ocorrência do fato gerador"* do tributo e não do início do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Há quem sustente que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente seja aplicável a regra do §4º do artigo 150 nas hipóteses em que o contribuinte realiza

¹ *Direito Tributário Brasileiro*. Saraiva. 2ª ed. 1998. pg. 382.

² Ob. cit. pg. 382.

de fato, pagamentos antecipados em favor do Fisco. Para os adeptos da tese, *homologável é o pagamento efetuado pelo sujeito passivo*. Por isso, sustentam, se o contribuinte não promove recolhimento algum, é incabível falar em homologação.

Não partilho desta orientação. Tenho que a determinação da regra legal aplicável na contagem do prazo decadencial independa da efetiva ocorrência de pagamento antecipado (a menor). No mesmo sentido, a autorizada doutrina de Souto Maior Borges:

“Compete à autoridade administrativa, ex vi do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)”³.

E, mais adiante, conclui o autor:

“Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a ‘atividade’ do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento”⁴.

No mesmo sentido posiciona-se Natanael Martins, segundo quem “(...) o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte. (...) **O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento**”⁵.

Orientação semelhante tem prevalecido também no Primeiro Conselho de Contribuintes (atual Primeira Seção do CARF), entre cujos julgados recentes destaca-se o seguinte, da Segunda Câmara:

“DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em ‘verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo’, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

³ *Tratado de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, v. 4, 1981, p. 440/441.

⁴ Ob. cit., p. 445.

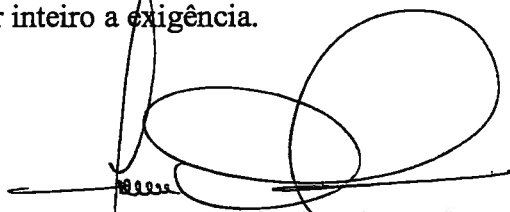
⁵ A natureza jurídica do lançamento do IRPJ e a questão da contagem do prazo decadencial. *Revista dialética de direito tributário*, v. 26, p. 61/66.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I. A interpretação do caput do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, caput e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.”⁶

Para os fins do julgamento em curso, todavia, a discussão é estéril. Mesmo prevalecendo a orientação teórica contrária, nem assim o auto de infração de que se cogita resistiria ao prazo decadencial. É que o último período de apuração objeto do lançamento *ex officio* foi agosto de 1994, o que, a se aplicar a regra contida no artigo 173, inciso I, deslocaria o termo inicial do prazo para 1º de janeiro de 1995. A ação fiscal em exame, como dito, somente foi concluída em outubro de 2003, manifestamente além, portanto, do quinquênio de que a Administração dispunha para lançar.

Também não se acusa a recorrente da prática de conduta fraudulenta, dolosa ou simulada. Mesmo que acusação existisse, porém, o máximo que daí defluiria – em razão da ressalva contida na parte final do §4º, do artigo 150 do CTN – seria o deslocamento do termo *a quo* do iter decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, em vista do artigo 173, I, acima já comentado.

Com estas considerações, portanto, voto pelo provimento integral do recurso voluntário, em virtude da decadência de todo o crédito objeto do lançamento, a fim de se cancelar por inteiro a exigência.



Marcos Tranchesi Ortiz



⁶ Processo nº 10907.002720/2004-91, RV nº 153.773, relator o Cons. Alexandre Naoki Nishioka, j. 05.11.2008.