



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 03 / 12 / 2002
Rubrica *[assinatura]*

449
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

Recorrente : MONALIZA ELETRODOMÉSTICOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. O prazo quinquenal deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial só começa a correr após decorridos 05 (cinco) anos da data do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos (STJ – Jurisprudência – T1 Primeira Turma, em 25/09/2000 - RESP 260740/RJ – (Especial). **FALÊNCIA – LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PROCESSO FALIMENTAR –** O encerramento da falência não extingue o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, pois a cobrança da dívida tributária independe do processo falimentar. **Preliminares rejeitadas.**

COFINS. MULTA. INAPLICABILIDADE. Após o encerramento do processo falimentar, é inaplicável a multa de ofício. **JURO DE MORA. APLICABILIDADE.** Os tributos e contribuições federais não pagos até a data do vencimento ficam sujeitos à incidência de juros moratórios legais, na data do pagamento ou recolhimento, espontâneo ou de ofício. **Recurso provido parcialmente.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MONALIZA ELETRODOMÉSTICOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora); Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz; **e II) por unanimidade de votos: a) em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração; e b) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001

[Assinatura]
Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

[Assinatura]
Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo e Valmar Fonseca de Menezes (Suplente).
Imp/cf

[Assinatura]



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

Recorrente : MONALIZA ELETRODOMÉSTICOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a contribuinte nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativamente aos fatos geradores de mai/92, jul/92, dez/92 e set/93.

Consta do relatório elaborado pela autoridade singular (fls. 67/68) o seguinte:

“(...) O contribuinte acima identificado impetrou ação contra a União Federal (Processo nº 92.0005614-8 – Juízo da Vara Federal – Curitiba), a fim de se eximir da obrigatoriedade do recolhimento da Contribuição Social sobre o Faturamento – COFINS, instituída através da Lei Complementar nº 70/91. Inicialmente houve concessão de medida liminar condicionada a efetivação de depósito integral da referida Contribuição. A ação foi julgada improcedente, com condenação do impetrante e, conseqüentemente, conversão dos depósitos em renda, em 09/10/96, no montante de R\$217.039,30. De acordo com nossos registros, apuramos insuficiência de depósito e/ou pagamento para o período de apuração em que a Contribuição esteve 'sub judice'.”

Naquele mesmo termo foi intimada a contribuinte a apresentar cópias dos depósitos judiciais efetuados ou DARFs quitados, demonstrativo da base de cálculo da COFINS e declaração de rendimentos, todos relativos ao período de apuração de abril/92 a setembro/93. Em 18/12/98 a contribuinte foi reintimada nos mesmos termos (fls. 02).

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 03 e 04), a empresa apresentou atividades comerciais até set/93, embora ainda esteja ativa nos registros da Receita Federal. O encerramento foi motivado por pedido de autofalência segundo informações do titular da empresa, Alcides Romero.

A partir dos pagamentos realizados e dos depósitos efetuados constatou-se a insuficiência de recolhimentos nos meses de maio, junho e dezembro de 92 e setembro de 93, lavrando-se o presente auto de infração.

A contribuinte foi cientificada da autuação em 02/02/99, através de seu sócio-gerente, Alcides Romero (fls. 39). Inconformada, insurge-se através da Impugnação de fls. 47 a 55, em 04/03/99. Alega, em síntese:

a) preliminar de decadência:



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

- o auto de infração foi lavrado em 02.02.99, quando já havia operado o prazo decadencial de 05 anos previsto no § 4º do art. 150 do CTN, assim sendo já havia extinguido o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários com fatos geradores anteriores a fevereiro de 94;

- na pior das hipóteses, nos termos do art. 173 do CTN já estaria extinto o direito de constituir o crédito referente aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 93, inclusive;

- é o entendimento que norteia decisões administrativas e judiciais;

b) preliminar de falência da empresa:

- a empresa teve sua falência decretada em 05/10/93 tendo sido o processo encerrado em 29/12/95, conforme documentos anexos;

- o auto é nulo por incorreta identificação do sujeito passivo, pois a lavratura ocorreu após o encerramento do processo de falência;

- nos termos dos arts. 188 e 124 do CTN e do Parecer Normativo nº 49/77, não resta dúvida que o crédito tributário constituído após a liquidação dos bens da massa falida e do encerramento do processo de falência não pode mais ser exigido da empresa falida;

- o vencimento da contribuição de set/93 deu-se em 20/10/93, após a decretação da falência, quando a empresa já estava sendo administrada pelo síndico;

- em virtude do estado falimentar os sócios foram arrancados da direção da empresa e por isso não podem ser responsabilizados por falhas cometidas pelos encarregados da liquidação da massa falida;

- não houve manifestação tempestiva da Fazenda para exigir o crédito durante o processo de falência, por isso resta apenas exigir que o síndico cumpra a obrigação principal, nos termos do inciso V do art. 34 do CTN;

c) do mérito:

- a exigência de multa de ofício e juros de mora de empresa falida afronta o disposto no inciso III e parágrafo único do art. 23 do Decreto 7.661/45 e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.893/81, bem como a jurisprudência administrativa e judicial;

- as contribuições relativas aos meses de maio e julho de 1992 foram integralmente depositadas em juízo, porém com alguns dias de atraso, o que acarretaria, quando possível, a exigência de multa isolada prevista



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

no inciso II, § 1º, do art. 44 da Lei 9.430/96, porém não é o caso, pois trata-se de empresa falida;

d) dos juros de mora:

- a cobrança de juros de mora equivalentes à Taxa do SELIC extrapola o limite de 12% ao ano previsto no art. 192 da Constituição Federal, sendo que a argumentação de que tal dispositivo precisa ser regulamentado somente é válida nas relações de direito privado, na relação jurídica tributária o princípio da autonomia da vontade deve ser interpretado em conjunto com o princípio da legalidade;

- o dispositivo constitucional tem o efeito de vincular o legislador à observância do limite de 12%, se as Leis 9.065/95 e 9.430/96 o extrapolaram são incompatíveis com a Lei Maior;

- a Selic corresponde a um fator de composição de juros flutuantes do mercado financeiro, não podendo ser aplicada como índice de correção monetária, devendo ser aplicado o mesmo raciocínio consagrado pelo Pretório Excelso quando do exame da constitucionalidade da Lei 8.177/91: de que a TR não constitui índice que reflita a inflação.

Requer, ao fim, o cancelamento da exigência fiscal ou o afastamento da aplicação da multa e da Taxa SELIC."

A autoridade singular, através da Decisão DRJ/FOZ nº 736, de 29 de outubro de 1999, manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

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

Período de apuração: 01/05/1992 a 31/05/1992, 01/07/1992 a 31/07/1992, 01/12/1992 a 31/12/1992, 01/09/1993 a 30/09/1993

Ementa: CONTRIBUIÇÃO – DECADÊNCIA – o prazo decadencial para constituição do crédito tributário referente à COFINS é de dez anos.

FALÊNCIA – LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PROCESSO FALIMENTAR – O encerramento da falência não extingue o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, pois a cobrança da dívida tributária independe do processo falimentar.

FALÊNCIA – SUJEITO PASSIVO – É correta a lavratura do auto contra a empresa falida quando são verificados débitos fiscais ainda que encerrada a falência. A responsabilidade solidária do síndico se dá no caso de impossibilidade da contribuinte cumprir a obrigação.



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

FALÊNCIA – MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA – É cabível a aplicação de multa de ofício no lançamento contra massa falida. O art. 23, III, da Lei de falências não tem aplicação no julgamento administrativo. Os juros de mora são devidos sempre que o crédito tributário não for satisfeito tempestivamente, mesmo na hipótese de o devedor ser empresa falida.

MULTA ISOLADA – Resultando a aplicação do inciso II do § 1º do art. 44 em penalidade mais grave que a prevista na lei vigente à época do fato gerador, não deve aquele dispositivo retroagir, nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – INCONSTITUCIONALIDADE – Procede a cobrança de encargos de juros com base na Taxa SELIC, posto que amparada em lei, cuja legitimidade não pode ser aferida na esfera administrativa de julgamento.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Inconformado, o ex-sócio da empresa falida autuada, além de reiterar os argumentos expostos, alega ser indevida a aplicação do artigo 45 da Lei nº 8212/91, por afrontar os artigos 146, III, “b”, e 149, da Constituição Federal.

É o relatório.



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

Conforme relatado, tratam os autos das seguintes matérias: I - nulidade do auto por ter sido lavrado após o encerramento do processo de falência e contra a empresa falida; II - exigência indevida dos consectários legais; e III - Decadência, em razão de ter decorrido 05 anos entre a lavratura do auto de infração e os fatos geradores exigidos.

Embora já convicta da solução que pretendo registrar neste voto, em especial, em face da figura da decadência, fruto da análise da doutrina e jurisprudência, atenta, no entanto, à possibilidade da não concordância de meus pares quanto a esta, e da superveniência de recurso de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais, e considerando ser a “decadência” matéria de mérito, a exemplo das demais argüidas pela recorrente (art. 269, inciso IV, do CPC), passo a enfrentar o assunto em todas as questões colocadas, deixando por último “a decadência”.

I - Nulidade do auto por ter sido lavrado após o encerramento do processo de falência e contra a empresa falida.

A empresa teve sua falência decretada em 05/10/93, conforme sentença proferida nos Autos nº 399/93, que tramitou na 1ª Vara da Cível da Comarca de Maringá (PR). O processo de falência foi encerrado em 29/12/95, conforme documentos trazidos aos autos.

Alega o ex-sócio da empresa falida que: *“O Auto de Infração também deve ser declarado nulo por incorreta identificação do sujeito passivo, tendo em vista que sua lavratura somente ocorreu após o término da liquidação dos bens da massa falida e do encerramento do respectivo processo de falência.”*

Que *“Nestes casos, o Código Tributário Nacional (CTN) define com muita clareza e precisão os encargos da massa falida, em seu artigo 188, in verbis:*

Art. 188 - São encargos da massa falida, pagáveis preferencialmente a quaisquer outros e às dívidas da massa, os créditos tributários vencidos e vencidos, exigíveis no decurso do processo de falência.”

Que *“Essa disposição legal também está expressa no Decreto-lei nº 7.661/45 (Lei de Falências), em seu artigo 124, in verbis:*

‘Art. 124 - Os encargos e dívidas da massa são pagos com preferência sobre os créditos admitidos à falência, ressalvado o disposto nos artigos 102 e 125.

§ 1º - São encargos da massa: (...).

V - os impostos e contribuições públicas a cargo da massa e exigíveis durante a falência; (...).”



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

Que "O Parecer Normativo CST nº 49/77 esclareceu ainda mais essa questão quando dispôs em seu item 3.7 que:

'3.7 - Ao estabelecerem a ordem de pagamento do passivo fase integrante da liquidação - a Lei de Falência (art. 124. , inciso V) e o Código Tributário Nacional (art. 188) asseguram preferência aos 'encargos da massa' representados por créditos tributários, vencidos e vincendos, 'exigíveis no decurso do processo de falência'.

3.7.1 - Daí, deduz-se que o crédito tributário pode ter tomado exigível (1) 'antes da decretação da falência', contra o falido, como dívida ativa legalmente inscrita, caso em que será cobrável imediatamente sob configuração de título executivo extrajudicial (inciso VI do art. 585 do vigente Código de Processo Civil e art. 422 do RIR), ou (2) 'durante o processo de falência' como encargo da massa e sob a responsabilidade solidária do síndico (art. 134, V, do CTN), devendo ser pago antes dos credores da falência." (grifei)

A constituição do valor devido se dá por meio do lançamento (ato declaratório). O Código Tributário Nacional adere à teoria que reconhece ao lançamento o caráter meramente declaratório da obrigação tributária nascida do fato gerador, ato este constitutivo¹.

Por outro lado, o artigo 2º do Decreto-Lei nº 858, de 11.09.1969, permite que a Fazenda ajuíze novos processos para a cobrança de créditos fiscais "apurados posteriormente". Em razão disto, não há que se declarar a nulidade pleiteada pela recorrente. No mais, há de se observar que a empresa continua ativa nos cadastros da Secretaria da Receita Federal, devendo, portanto, responder pela obrigação tributária se devidamente constituída dentro do prazo decadencial, ainda que, na impossibilidade de cobrança, venha recair em quem de direito.

II - Exigência indevida dos consectários legais.

Defende a recorrente que a multa de ofício e os juros de mora exigidos de empresa falida afronta o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 23 da Lei de Falências² e o art. 9º do Decreto-Lei nº 1.893/91³.

Quanto a multa, alega a autoridade singular que (*sic*): "A tese é equivocada. Inicialmente cabe dizer que os dispositivos citados aplicam-se durante a tramitação da falência, o que não ocorre no presente caso, pois como afirma a própria impugnante, o processo já se encerrou." Neste caso, alega o julgador que, se fosse o caso (antes da tramitação da falência),

¹ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro, atualizado pela Misabel Abreu Machado Derzi - 11ª edição, fls. 744 e 782.

² Dispôs o parágrafo único do art. 23 do DL 7.661/45 que: "Não podem ser reclamadas na falência (...) III - as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas."

³ Dispôs o Decreto-Lei nº 1.893/81 que: "Art. 9º - Os créditos da Fazenda Nacional decorrentes de multas ou penalidades pecuniárias aplicadas até a data da decretação da falência constituem encargos da massa falida"



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

também não assistia razão à recorrente, conforme a jurisprudência da CSRF e do Primeiro Conselho de Contribuintes.⁴

Entendo, no entanto, que a razão está com a recorrente, não em função da legislação invocada, mas, sobretudo, em decorrência da interpretação da mesma. Inicialmente, é preciso dizer que a interpretação de qualquer dispositivo legal não deve se resumir à simples leitura do seu texto gramatical, mas, antes, deve buscar entender o conteúdo da norma com recurso a todos os processos de hermenêutica, aferindo-se, também, se o resultado da interpretação é consistente com o objetivo da lei.

Nesse sentido, é, unanimemente, reconhecido pelos doutrinadores que não representa boa técnica de exegese dos textos legais aquela que se resume à literalidade das palavras empregadas, sendo sempre recomendável e necessário compreender o verdadeiro sentido da norma legal através de um amplo processo mental e do emprego de todos os métodos de interpretação possíveis.

Assim, mostra-se que o verdadeiro trabalho de exegese importa em compreender o sentido da norma legal com recurso a todos os processos de interpretação, sendo afastada a compreensão meramente literal das palavras pelas quais ela está exprimida.

Extraí-se, a título de ilustração, do acórdão proferido pelo 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, 1ª Câmara, na Apelação nº 331.419-SP, julgada em 16.10.1984, sendo relator o Juiz Orlando Gandolfo (Boletim AASP nº 85, p. 1405), o seguinte:

“O aí disposto não deve ser interpretado servilmente, ao pé da letra, literalmente, mas, isto sim, segundo o seu verdadeiro sentido e alcance, mesmo porque a aplicação do Direito consiste no enquadrar um caso concreto em norma jurídica adequada. Daí a lição de Carlos Maximiliano: ‘Interpretar uma expressão de Direito não é simplesmente tornar claro o respectivo dizer, abstratamente falando; é, sobretudo, revelar o sentido apropriado para a vida real, e conducente a uma decisão reta’ (‘Hermenêutica e Aplicação do Direito’, 3a. ed., Saraiva, 1941, pág. 24, nº 14).”

Com apoio em Carlos Maximiliano, prossegue o acórdão:

“Ensina, ainda, o festejado exegeta: ‘Nada de exclusivo apego aos vocábulos. O dever do juiz não é aplicar os parágrafos isolados, e, sim, os princípios jurídicos em boa hora cristalizados em normas positivas’ (ob. cit., pág. 154, nº 120). E, adiante: ‘Hoje nenhum cultor do Direito experimenta em primeiro lugar a exegese verbal por entender atingir a verdade só por esse processo, e, sim, porque necessita preliminarmente saber se as palavras, consideradas como simples fatores da linguagem e por si sós, espelham idéia clara, nítida, precisa, ou se, ao contrário, dão sentido ambíguo, duplo, incerto’ (ob. cit., p. 153, nº 122).

⁴ A autoridade singular cita o Acórdão de nº CSRF/01-01.187 – Sessão de 26/11/81; e o do Primeiro Conselho de Contribuintes de nº 101-90.612/97.



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

De lembrar Celso: "Scire leges non est verba earum tenere, sed vim ad potestatem" ('Saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder', isto é, o sentido e o alcance respectivos)."

O Desembargador Paula Bueno, ao proferir o voto na Apelação nº 252587 (IOB-Diário Legislativo nº 80, p. 730), sentenciou:

"As leis e regulamentos tributários não são, afinal de contas, feitas para autômatos, cujos passos precisem ser prefixados sob um critério de impossível rigor. Presume-se a normal inteligência e idoneidade dos aplicadores da lei, para que, sem infringir os princípios e normas expressos ou implícitos, saibam resolver com justiça e responsabilidade, minudências técnicas não literalmente previstas."

Citando-se Geraldo Ataliba, em escrito conjunto com J. A. Lima Gonçalves (in Revista do Advogado 31/19, Associação dos Advogados de São Paulo):

"BARBA NOM FACIT MONACHUM, já ensinava a velha sabedoria popular medieval. Não é a aparência que vale. Os juristas não lidam com palavras; operam com conceitos por elas, bem ou mal, revelados. 'Os problemas de dogmática não se resolvem pela taxinomia', já dizia, há décadas, o autorizado Agostinho Alvim." (negritei)

Em outras palavras, se é certo que não podem ser reclamadas na falência⁵ "as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas", dentro da melhor interpretação é mais certo ainda que muito menos o possam após a decretação da falência, quando o estado falimentar é irreversível, inexistindo a possibilidade da exclusão da multa "no processo falimentar". Se não mais existe processo falimentar, como "excluir" a multa? Nesse sentido é que reproduzo parte do Acórdão CSRF/01-01.187 parcialmente transcrito pela autoridade singular à fl. 11:

"Além do mais, deve ser salientado que a exclusão da multa somente poderá ocorrer em Juízo, e não antes, caso contrário, na hipótese da reversão do estado falimentar, a Administração Fiscal jamais poderia vir a exigir o seu montante."

Já, no que pertine aos juros, entendo inexistir razão à recorrente, eis que a lei não traz a hipótese de cancelamento dos juros, no caso de empresas falidas. Os juros de mora apenas são devidos após o vencimento legal da obrigação tributária, a partir do qual ela se torna

⁵ "Súmula 192 – Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa."

"Súmula 565 – A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência."

"... a lei não distingue entre multa desta ou daquela espécie ..." (TJ/SP – 6ª Câmara Cível – Revista. Tribs., 418/238)

"... a multa fiscal é verdadeira pena pecuniária ..." (STF, Arq. Jud., 94/22 e 104/83) (Comentários ..., vol. I, nº 172).



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

exigível. Caso não haja dispositivo de lei em contrário, os juros de mora deverão ser calculados à taxa de um por cento ao mês. Compulsando os autos, verifico que os juros foram calculados obedecendo-se às disposições legais, relacionadas na fl. 38.

A partir de janeiro de 1997, nos termos do artigo 26 da Medida Provisória nº 1.542/96 e reedições posteriores, passaram a incidir juros de mora equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês do pagamento. No que pertine à aplicação da Taxa SELIC, há de se observar, pelo acompanhamento da jurisprudência, não haver, ainda, conclusividade sobre a ilegalidade da mesma, razão pela qual entendo que deverá ser observada pela autoridade singular.

III - Da figura da decadência

Aqui, no meu entender, está o principal argumento da recorrente. O auto de infração foi lavrado em 02/02/99, relativamente aos fatos geradores correspondentes a 31/05/92, 31/07/92, 31/12/92 e 30/09/93.

Sobre o assunto já tive oportunidade de me manifestar. Para tanto, adoto as razões de decidir, constantes do Acórdão CSRF/02-0.949, julgado procedente ao então contribuinte, por maioria de votos, em out/00, na qual fui relatora. As conclusões aqui expostas, são, em parte, reproduzidas naquele voto. Assim, passo a expô-las igualmente no presente processo.

O centro da divergência reside, na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e no Decreto-Lei nº 2.052/83, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para a COFINS, se é de 10 ou de 05 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e, no dizer de MAXIMILIANO ⁶: *"A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermeneuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações; porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."* (negritei)

A análise dos institutos da prescrição e 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.

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; e o decurso

⁶ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, p.10-11



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

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; e 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.⁷

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.⁸ 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.

A autoridade singular defende que o prazo de decadência para a COFINS é de 10 anos, com fundamento na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150, § 4º,⁹ e

⁷ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

⁸ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

⁹ "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



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

173, inciso I¹⁰, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, enquanto que a recorrente entende que é de 05 anos, como previsto no Código Tributário Nacional.

Análise doutrinária de alguns julgados do STJ.

Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ ¹¹, que reconheceram, no passado¹² o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier¹³ teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar, algumas decisões do STJ referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, § 4º, do CTN, se refere à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar, afirma o respeitável doutrinador que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN). Em terceiro lugar, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado, anteriormente, nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz, ainda, o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões: *"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, par. 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 art. 150, parágrafo 4º - que define o prazo em que o lançamento 'poderia ter sido praticado' como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, parágrafo 4º."* (negritei)

a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologue. (...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à 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."

¹⁰ "Art. 173 - O direito de a 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. 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."

¹¹ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ.

¹² Atualmente, veja-se: RE nº 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE nº 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em RESP nº 101.407-SP (98 88733-4).

¹³ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pag 7/13.



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

Para o doutrinador Alberto Xavier,¹⁴ a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência *"é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica."* As decisões proferidas pelo STJ são, também, juridicamente, insustentáveis, pois as normas dos artigos 150, § 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º, aplica-se, exclusivamente, aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo 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.

O art. 150, § 4º, pressupõe um pagamento prévio, e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que se permita exercer o controle. O art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que se alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado¹⁵.

O disposto no § 4º do artigo 150 do CTN determina que se considera *"definitivamente extinto o crédito"* no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, não há como 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 a sua 'ressurreição' no segundo."*¹⁶

Oportunas, também, as lições do doutrinador Luciano Amaro¹⁷, assim transcritas:

"A norma do artigo 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não no ano em que termina essa possibilidade".

Ainda, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo de Barros Carvalho¹⁸ assim se manifestou sobre a matéria:

¹⁴ Idem citação anterior.

¹⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pag 313/314.

¹⁶ Fábio Fanucchi em "A decadência e a prescrição em Direito Tributário" - Ed. Resenha Tributária, SP - 1976, pag 15/16.

¹⁷ - Em Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385

¹⁸ publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, pags. 70 a 77.



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fática do pagamento, afirmado em termos precários, e tanto é assim que se mostra carente de um juízo valorativo que possa legitimá-lo perante o sistema positivo. Mas, sucede que a segurança das relações jurídicas não se compadece com a incerteza de uma atuabilidade por parte da Administração Fazendária que os administrados não possam prever. De fato, não se compreenderia que ficassem eles, ad infinitum, ao sabor das possibilidades da ação administrativa, assistindo, passivamente, à deterioração de seus interesses, pelo fluxo inexorável do tempo. Por isso, como garantia da firmeza e segurança das relações do direito, prescreve a legislação um prazo determinado para que o Poder público exerça as suas prerrogativas homologatórias, findo o qual os pagamentos antecipados serão tidos por homologados, por força de um comportamento omissivo do titular do direito subjetivo ao tributo. O silêncio do fisco, prolongado no intervalo de 5 (cinco) anos, faz surgir um fato jurídico sobremodo relevante, na medida que produz a homologação tácita ou a homologação ficta. Este o inteiro teor do parágrafo 4º, do já mencionado artigo 150, do CTN, lembrando apenas que o termo inicial desse intervalo é a ocorrência do fato gerador, marco que poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual aquilo que se homologa é o pagamento antecipado e não o fato jurídico tributário ou a série de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Conta-se lapso de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que ocorreu o fato gerador. Findo o referido trato de tempo, os pagamentos antecipados porventura promovidos dar-se-ão por homologados, na forma do artigo 150 do CTN. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois entendo existir, para a Fazenda, o direito de exercer tacitamente seus deveres homologatórios, manifestando, quando assim consultar seus interesses, a faculdade de manter-se quieta, omitindo-se. A oportunidade é boa para estabelecermos uma diferença importante: o espaço de tempo que a Administração dispõe para lavrar o lançamento, nos casos de tributos por homologação é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (prazo de decadência). Dentro desse período, os agentes públicos poderão tanto homologar os pagamentos, quanto constituir os créditos de tributos não pagos antecipadamente. Por outro lado, nos casos de comportamento omissivo da Administração, decorridos cinco anos do fato gerador sucederá o fato da decadência com relação aos pagamentos antecipados que não foram regularmente promovidos, ao mesmo tempo em que operará a homologação tácita com relação aos pagamentos antecipados que tiverem sido concretamente efetivados. Enquanto o fato jurídico da decadência determina a perda do direito de efetuar o lançamento, o fato jurídico da homologação tácita consubstancia a própria realização do direito de homologar, se bem que por meio de um comportamento omissivo."

Feitas as considerações gerais, passo, igualmente, ao estudo especial da decadência das contribuições.

A Decadência das Contribuições Sociais.

14



Processo nº: 10950.000097/99-24
Recurso nº: 113.147
Acórdão nº: 203-07.647

Por outro lado, há de se questionar se as contribuições sociais; Contribuição Sobre o Lucro das empresas (CSL), instituída pela Lei nº 7.689/88, e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), criada pela Lei Complementar nº 70/91, como a extinta Contribuição para o FINSOCIAL (objeto do presente auto), devem 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 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 Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido favorável ao contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, Sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

"FINSOCIAL/FATURAMENTO – DECADÊNCIA - Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso RD/101-1.330, Acórdão CSRF/02-O.748, assim se manifestou:

"DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos, conforme o art. 150, parágrafo 4º do CTN, Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento."

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais, seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional e, portanto, a essas é que devem se submeter.

Diante de tudo o mais, no que pertine à Decadência, concluo que:

1 - os fatos geradores, relativamente ao FINSOCIAL, no período de 1992 e 1993, ocorreram há mais de 05 anos antes da lavratura do auto de infração (02/02/99, fl. 39) e, assim sendo, não pode a fiscalização, agora, constituir o crédito tributário pelo lançamento, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, porque decaído está desse direito. Com efeito, em se tratando de tributo cujo lançamento é por homologação, aplica-se a regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

2 - ainda que se entendesse não aplicável ao caso concreto o dispositivo legal acima, mas a regra aplicável, a do artigo 173, inciso I do CTN, ainda assim estaria caduco o crédito tributário relativo aos períodos de 1992/1993, pois tal dispositivo, igualmente, prevê o prazo de 05 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

3 - no caso concreto, à evidência, inexistente dolo, fraude ou simulação, visto que não cogitou o Fisco de tais ocorrências; e

4 - no que pertine, a aplicabilidade da Lei nº 8.212/91, inaplicável, por se tratar de lei ordinária (artigo 146, inciso III, letra "b", da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários).

Portanto, em razão da decadência, dou provimento ao recurso voluntário, e em sendo vencida, sou pelo provimento parcial do recurso para excluir a multa de ofício, pelas razões anteriormente expostas.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

VOTO DO CONSELHEIRO FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ RELATOR-DESIGNADO QUANTO À DECADÊNCIA

Designado relator de voto vencedor na matéria sobre a qual passo a discorrer, que entendo deva ser enfrentada como preliminar, início por adotar o Relatório da lavra da ilustre Conselheira-Relatora Maria Teresa Martínez López, ora vencida.

Com o devido respeito aos argumentos defendidos pelos ilustres Conselheiros que discordam do presente entendimento, no que diz respeito à decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento de ofício sobre fatos geradores ocorridos há mais de 05 (cinco) anos da ciência do auto de infração, alio-me àqueles que admitem referido prazo como sendo de 10 (dez) anos.

Isto porque, mesmo reconhecendo o brilhantismo do voto ora vencido, porém, sem tencionar contestá-lo quanto aos seus bem lançados argumentos, amparados que estão em citações doutrinárias de inquestionável peso, mas considerando nossa condição de tribunal administrativo, entendo que a jurisprudência emanada dos tribunais superiores pátrios devem balizar nossas decisões, mormente quando a matéria se presta a infundáveis discussões doutrinárias, em que juristas de primeira linha, possuidores de inquestionável saber jurídico, se debruçam sobre o tema na busca de um denominador comum, infelizmente ainda não alcançado.

Esse tem sido o posicionamento desta Câmara em seus julgados, seguindo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em decisões de Primeira e Segunda Turmas, conforme podemos constatar, por exemplo, dos arestos assim ementados:

“TRIBUTO – HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA. O prazo quinquenal deve ser contado a partir da **homologação** do lançamento do crédito tributário. Se a lei não fixar prazo para a **homologação**, será ele de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do Fato gerador. O prazo decadencial só começa a correr após decorridos 05 (cinco) anos da data do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos. Recurso Provido.” (Acórdão RESP 260740/RJ – RECURSO ESPECIAL – Primeira Turma, em 25/09/2000 – Relator Min. GARCIA VIEIRA). (negritei)

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, PARÁGRAFO 4º E 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES. 1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas, sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento. 2. Não configura a decadência no caso em exame – cobrança de diferença do



Processo nº : 10950.000097/99-24
Recurso nº : 113.147
Acórdão nº : 203-07.647

ICMS em lançamento por homologação -, porquanto o fato gerador ocorreu em junho de 1990, e a inscrição da dívida foi realizada em 15 de agosto de 1995, portanto, antes do prazo decadencial, que só se verificará em 1º de janeiro de 2001 (6/90 – fato gerador/ + 5 anos = 6/95 – extinção do direito potestativo da Administração/ 1º/01/96 – primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo da Administração/ + 5 anos = prazo de decadência da dívida/ 15/08/95 – data em que ocorreu a inscrição da dívida/ 1º/01/2001 – limite do prazo decadencial). 3. Recurso conhecido e provido. Decisão unânime.” (Acórdão RESP 198631/SP – RECURSO ESPECIAL – Segunda Turma, em 25/04/2000 – Relator Min. FRANCIULLI NETTO). (negritei)

“TRIBUTÁRIO – FINSOCIAL – COMPENSAÇÃO – PRESCRIÇÃO – DECADÊNCIA. É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que, não havendo lançamento por homologação ou qualquer outra forma, o prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos.” (Acórdão RESP 250753/PE – RECURSO ESPECIAL – Primeira Turma, em 15/06/2000 – Relator Min. GARCIA VIEIRA). (negritei)

Por todo o exposto, voto no sentido de considerar não alcançado pela decadência o direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento.

Tendo sido esta matéria apreciada como preliminar, permanecem inalterados os termos em que foi exarada a decisão sobre o julgamento das matérias de mérito.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ