



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 21 / 12 / 2000
C	Rubrica

Processo : 10983.005663/98-16
Acórdão : 201-73.838

2.º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RD/201.0.401
C	EM 20 de 09 de 2000
C	Procurador Reg. do Faz. Nacional

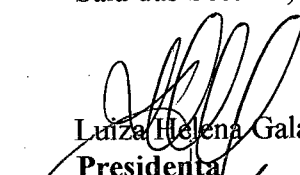
Sessão : 07 de junho de 2000
Recurso : 111.871
Recorrente : DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC
Interessada : Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A.

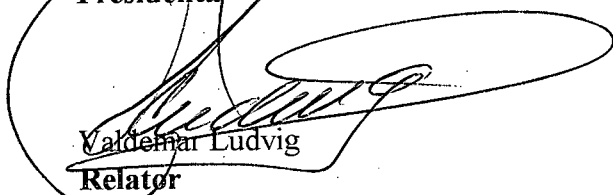
PASEP – RECURSO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA – Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no CTN, por força do disposto no art. 146, inciso III, letra “b” da Carta Constitucional de 1998, que prevê que somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre prescrição e decadência tributários. **Recurso de ofício que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.**

Sala das Sessões, em 07 de junho de 2000


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Valdemar Ludvig
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olímpio Holanda, Jorge Freire, João Berjas (Suplente), Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/mas



Processo : 10983.005663/98-16

Acórdão : 201-73.838

Recurso : 111.871

Recorrente : DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC

RELATÓRIO

A empresa CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S.A, ao ser autuada pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Florianópolis, por falta de recolhimento da contribuição para o PASEP, no valor de R\$ 21.169.510,27, referente aos períodos de apuração de janeiro de 1990 a agosto de 1998, apresenta tempestivamente impugnação contra a ação fiscal, onde dentre as contestações apresentadas, argúi sobre a decadência dos eventuais créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores a outubro de 1993.

Ao apreciar a questão da decadência levantada pela impugnante, a autoridade julgadora de primeiro grau se manifesta nos seguintes termos:

“Em parte assiste razão à recorrente em sua alegação sobre a decadência do direito do Fisco em efetuar o presente lançamento. Afinal, ao contrário do que ocorreu com as demais contribuições sociais, o prazo decadencial do PIS/PASEP é de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto na lei complementar de normas gerais tributárias (CTN, art. 173), por força do disposto no art. 146, III c/c art. 149 da Constituição Federal...”

Nestes termos, a autoridade julgadora defere em parte a impugnação interposta, ao reconhecer como já decaídos os direitos de o Fisco em exigir os créditos tributários referentes à contribuição para o PASEP, sobre fatos geradores ocorridos em períodos anteriores a dezembro de 1992, recorrendo de ofício, desta decisão, a este Colegiado, nos termos do art. 3º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993.

É o relatório.



Processo : 10983.005663/98-16
Acórdão : 201-73.838

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG

A matéria, objeto do presente recurso de ofício, está diretamente relacionada com o perfeito entendimento que se busca sobre a legislação que rege o decurso do prazo decadencial de a Fazenda Pública em exercer seu direito de constituir o crédito tributário.

Esta matéria está norteadada em nosso Código Tributário Nacional pelos artigos 150 e 173, os quais, numa interpretação meramente literal, se nos apresentam com uma aparente simplicidade, mas que na realidade vem sendo objeto de interpretações das mais variadas e merecendo vastos e profundos estudos de renomados juristas que militam na área tributária.

As divergências quanto à interpretação das normas legais que regem este tema tiveram origem em decisões emanadas do Superior Tribunal de Justiça, nas quais, pela própria dinâmica que se faz presente em todas as instâncias decisórias, nem sempre trilharam um entendimento pacífico e uniforme, transferindo aos que labutam nesta área uma certa insegurança.

Entre os inúmeros estudos que existem sobre este assunto, onde os comentários divagam sobre as possíveis relações existentes entre a natureza jurídica das contribuições sociais e a exigência de Lei Complementar, relação entre o CTN e a Lei nº 8.212/91, contribuições sociais e lançamento por homologação, termo inicial do prazo de decadência das contribuições sociais, eu gostaria de destacar o trabalho produzido por Douglas Yamashita e publicado pelo Repertório IOB de Jurisprudência no Boletim nº 08/2000, do qual aproveito algumas de suas colocações para fundamentar este voto.

Ao comentar sobre a natureza jurídica das contribuições sociais assim se manifesta o autor citado:

“Hugo de Brito Machado ensina que “as contribuições de seguridade social são tributo. Negar isto é desconhecer o que há de essencial no conceito de tributo, estereotipado no art. 3º do Código Tributário Nacional. O argumento de que a vigente Constituição delas não cuida no capítulo dedicado ao sistema tributário é de todo inconsistente. Primeiro, porque, na verdade, está no artigo 149, no capítulo em referência, norma atinente a contribuições sociais, onde é feita a remissão ao art. 195, de sorte a deixar claro que a matéria em ambos tratada é rigorosamente da mesma natureza. Segundo, porque não há na Constituição qualquer dispositivo que desautorize a consideração de tais contribuições como



Processo : 10983.005663/98-16
Acórdão : 201-73.838

espécie de tributo, mas, pelo contrário, há remissão, no art. 149, ao art. 195, § 6º, e neste remissão aquele, que seriam inteiramente desnecessárias, e inúteis, se as contribuições de seguridade não fossem tributo. Dúvida também não temos de que a decadência e prescrição constituem tema próprio das normas gerais em matéria de legislação tributária, e por isso estão reservadas à lei complementar, porque assim determina expressa e claramente a Constituição”. O insigne tributarista conclui que a prescrição e decadência de contribuições sociais são matérias reservadas exclusivamente à lei complementar que é o CTN. Assim, os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 seriam inconstitucionais, por tratarem de matéria reservada à lei complementar.

Nesse mesmo sentido já se manifestou também a 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão unânime nº 101-91.725, de 12/12/1997, DOU de 18.09.1998, relatado por Raul Pimentel:

“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 ... CTN, por força do disposto no art. 146, inciso III, letra “b” da Carta Constitucional de 1998, que prevê que somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre ... prescrição e decadência tributários.”

Ao abordar em seu trabalho sobre a relação existente entre as contribuições sociais, lançamento por homologação e decadência, assim relata o autor:

“Ao CTN cabe disciplinar não somente a prescrição e decadência das contribuições sociais. Também “cabe à lei complementar (CTN) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre ... *lançamento*” (art. 146, III, “b”) de contribuições sociais (art. 149, *caput*). Isso implica dizer que às contribuições sociais também se aplicam os arts. 142 a 150 do CTN, que tratam do lançamento e suas modalidades.

Importa que verifiquemos então qual a modalidade de lançamento das contribuições sociais. Como a maioria dos tributos, é muito provável que as contribuições sociais estejam sob a égide do lançamento por homologação. Para tanto a legislação das contribuições sociais deveria nos termos do art. 150 do CTN, atribuir “ao sujeito passivo o *dever de antecipar o pagamento* sem prévio exame da autoridade administrativa”, operando-se “o lançamento pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da *atividade assim exercida*



Processo : 10983.005663/98-16
Acórdão : 201-73.838

pelo obrigado, expressamente a homologa”. Assim sendo, se os arts. 30 e 33 da Lei n 8.212/91 prevêm expressamente que as contribuições administradas pelo INSS ou pela Secretaria da Receita Federal deverão ser pagas antecipadamente sem prévio exame da autoridade administrativa, não resta dúvida de que o lançamento das contribuições administradas pelo INSS ou pela Secretaria da Receita Federal é por homologação.

Assim, se o lançamento das contribuições administradas pelo INSS ou pela Secretaria da Receita Federal é por homologação, aplica-se aqui a jurisprudência do STJ a respeito da contagem do prazo de decadência das mencionadas contribuições sociais, já que seu lançamento é por homologação:

“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 anos da data do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos. Recurso improvido”

Disso podemos concluir que, para o STJ, em se tratando de lançamento por homologação tácita, decadência é a *extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário após o lançamento por homologação tácita*.

Contudo, esse conceito de decadência do STJ parece chocar-se com o conceito de decadência do Código Tributário Nacional. Senão vejamos. Se o art. 173 do CTN expressamente define decadência como a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário e se nos termos do art. 142 do CTN a Fazenda Pública constitui o crédito tributário por meio do lançamento, é forçoso concluirmos que, para o CTN, *decadência é a extinção do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento ainda que inercialmente por homologação tácita* e, nunca, como quer o STJ, a *extinção do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário* (art. 173 do CTN) *após o lançamento por homologação tácita*. Se houve homologação tácita do lançamento, então o crédito tributário da contribuição social está inexoravelmente constituído, não havendo mais que se falar em decadência, mas apenas em prescrição.

Antiga jurisprudência do STF já havia firmado e confirmado esses conceitos de decadência e prescrição do CTN:



Processo : 10983.005663/98-16
Acórdão : 201-73.838

“Prazos de prescrição e decadência em direito tributário. Com a lavratura do auto-de-infração, consuma-se o lançamento de crédito tributário (art. 142). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para interposição de recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre o prazo de decadência; e ainda não se iniciou a fluência do prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco. Esse é o entendimento atual de ambas as turmas do STF.”

Portanto, diante da jurisprudência do STF, esse conceito de decadência tão extravagante do STJ não poderia resistir muito tempo, conforme decidiu a mesma 1ª Turma do próprio STJ em acórdão unânime no Resp nº 29.828/SP:

“Tributário e Processual Civil. ISS. Ação de nulidade de débito fiscal e Medida Cautelar de depósito das importâncias consignadas em auto de infração. Decadência. Acolhimento. Aplicabilidade do artigo 150, § 4º, do CTN. I – Sendo o ISS imposto antecipado pelo contribuinte, ao seu lançamento aplicam-se as regras do artigo 150 do CTN, e a respectiva extinção do crédito tributário obedece ao disposto no § 4º do mesmo dispositivo legal. II – *In casu*, operou-se a decadência, desde que a contagem do prazo inicia-se com a ocorrência do fato gerador do ISS e, em havendo homologação tácita, o crédito tributário encontra-se extinto (art. 150, § 4º, do CTN). Precedente jurisprudencial. III – Recurso provido. Decisão unânime.”

No mesmo sentido, o acórdão unânime da 2ª Turma do STJ no Resp nº 58.311/SP:

“Tributário – ISS – Sociedade profissional, com caráter empresarial – Médicos que prestam serviço especializado, sem responsabilidade pessoal – Incidência – Decreto-lei nº 406/68, art. 9º, parágrafos 1º e 3º – Prazo decadencial – Termo inicial – CTN arts. 173, I e 150, §4º – Fixação de alíquota – Prova pericial – Reexame – Impossibilidade – Súmula 07 STJ –



Processo : 10983.005663/98-16
Acórdão : 201-73.838

Multa – Omissão do acórdão – Prequestionamento ausente – Divergência jurisprudencial não comprovada – RISTJ, art. 55 e parágrafos. O prazo decadencial de 05 (cinco) anos tem seu termo inicial a contar do primeiro dia útil do exercício seguinte aquele em que ocorreu o fato gerador do tributo...”

Poder-se-ia entender que, graças ao lançamento por homologação tácita (art. 150, §4º do CTN), que constitui o crédito tributário, nenhuma contribuição social poderia ser passível de decadência nos termos do art. 173 do CTN. Ora, considerando que a maioria esmagadora dos tributos inclusive as contribuições sociais, tem seu lançamento por homologação, tal interpretação tornaria o art. 173 do CTN absolutamente inútil. Segundo a melhor hermenêutica, porém, “prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés do que os reduza à inutilidade”.

Segundo o lançamento por homologação tácita, “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” (art. 150, § 4º, do CTN). Nos termos desse dispositivo, *objeto da homologação* é aparentemente o *lançamento*. Mas, se “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”, então esse *lançamento a ser homologado* nunca poderia ser aquela apuração feita pelo próprio contribuinte já que este não é autoridade administrativa. Isso é confirmado pelo *caput* do próprio art. 150 do CTN, segundo o qual “o lançamento por homologação... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. Então se a Fazenda Pública não se pronuncia, não se pode falar em lançamento propriamente dito. Qual é então o objeto da homologação tácita? Ora, se nos termos do art. 150 do CTN “o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de *antecipar o pagamento* sem prévio exame da autoridade administrativa” e “a referida autoridade... expressamente... homologa... *a atividade assim exercida pelo obrigado*”, então o objeto da homologação tácita somente pode ser a *atividade exercida pelo obrigado que o leva a antecipar o pagamento*.

É muito simples e evidente: todo lançamento por homologação, tácita ou expressa, pressupõe um objeto homologável, ou seja, a atividade exercida pelo



Processo : 10983.005663/98-16
Acórdão : 201-73.838

obrigado que o leva a *antecipar o pagamento*. Mas, no que consistiria tal atividade? Analógica e cumulativamente, a) na verificação da ocorrência do fato gerador; b) na determinação da matéria tributável; c) no cálculo do montante do tributo; e d) na identificação do sujeito passivo (art. 142 do CTN). Desde que o contribuinte não incorra em dolo, fraude ou simulação, sua inércia na constituição de quaisquer desses quatro elementos torna o objeto tributável tão indefinido e incompleto que pode-se considerar inexistente um objeto homologável. Paulo de Barros de Carvalho chega a afirmar que o objeto homologável seria o *pagamento antecipado*.”

Destarte, não há que se falar em lançamento por homologação representado por uma simples figura jurídica amparada somente em uma determinação legal, que atribui ao sujeito passivo a obrigação de antecipar espontaneamente o pagamento do tributo. O lançamento por homologação somente se materializa com a ocorrência dos dois pressupostos fundamentais, que são o pagamento antecipado pelo sujeito passivo e sua homologação pela administração tributária.

Esta posição encontra respaldo também em nossos tribunais judiciais como podemos verificar na Ementa do voto proferido na Apelação Cível nº 468852, pelo Juiz Manoel Alvares – 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, *verbis*:

“1 – Nos tributos sujeitos ao chamado autolancamento ou lançamento por homologação (IPI, ICMS, PIS, Finsocial e, atualmente o próprio IR, entre outros), é o próprio sujeito passivo quem com sua declaração, torna clara a situação impositiva, apura o *quantum* devido e faz o pagamento, sem qualquer interferência do fisco. A atividade administrativa é posterior, limitando-se à homologação expressa ou tácita.

2 – Contudo, se não há pagamento, não há o que se homologar e não se pode falar, efetivamente, que houve o lançamento por homologação. Nesse caso podem acontecer duas situações: ou o fisco acolhe, como absolutamente correto, tudo que foi declarado como devido pelo próprio contribuinte ou faz revisão e chega a um *quantum* devido superior. Em ambos os casos haverá lançamento de ofício, mas com uma diferença significativa: na primeira hipótese, a constituição do crédito, em sua totalidade, poderá ser feita *imediata inscrição* em dívida ativa, independentemente de qualquer procedimento administrativo prévio ou notificação; na segunda hipótese, haverá necessidade de se instaurar o procedimento administrativo para o lançamento, mas tão-somente da parte que exceder ao débito já reconhecido.”



Processo : 10983.005663/98-16
Acórdão : 201-73.838

Dentre os múltiplos trabalhos publicados sobre esta matéria gostaria de destacar e aproveitar, para enriquecer este voto, alguns tópicos do trabalho proferido pelo tributarista Marcos Donizeti Sampar, Bacharel em Direito e em Ciências Contábeis e Auditor-Fiscal da Receita Federa, publicado na edição nº 53 da Revista Dialética do Direito Tributário, pag. 52, que assim nos ensina:

“No tocante à extinção do direito de constituir o crédito tributário, predomina na doutrina o entendimento de que nos tributos sujeitos a lançamento pelas modalidades de ofício e por declaração, o prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, consoante o artigo 173, I, do CTN, enquanto em relação aos tributos que sujeitam a lançamento por homologação, o prazo decadencial é contado da data da ocorrência do fato gerador, a teor do artigo 150, § 4º, do CTN, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação, ou quando inexistente a antecipação de pagamento, hipóteses em que a regra aplicável é a do artigo 173.

É da essência do lançamento por homologação que o sujeito passivo antecipe o pagamento do tributo antes de qualquer exame da autoridade administrativa. Não existindo a antecipação do pagamento, ou caso existente, seja ele insuficiente para extinguir a obrigação tributária, abre-se a possibilidade do lançamento de ofício, na forma do artigo 149, do CTN.”

Este posicionamento está corroborado na decisão proferida pelo Juiz Fábio Bittencourt da Rosa da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na Apelação Cível nº 97.04.32566-5-SC, sintetizada na seguinte ementa:

“Contribuição Previdenciária. Decadência.

1. Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios tributários previstos na Constituição e no Código Tributário Nacional.
2. Inexistindo antecipação do pagamento de contribuições previdenciárias, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Precedentes.”

No presente caso, a recorrente foi autuada por insuficiência do recolhimento da contribuição para o PASEP, e não por falta total do recolhimento, logo, o lançamento do crédito tributário já havia ocorrido quando da antecipação do pagamento por parte da contribuinte, e



Processo : 10983.005663/98-16
Acórdão : 201-73.838

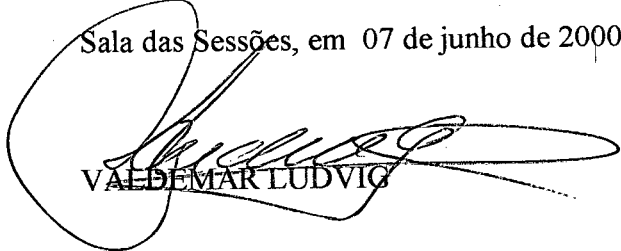
quando da homologação destes pagamentos por parte da administração tributário, é que foi verificada a diferença entre o valor devido e o valor recolhido, o que resultou na presente autuação, a qual conforme o entendimento aqui exposto, tem a conotação de lançamento suplementar, uma vez que já havia acontecido o lançamento da parte recolhida.

Face ao exposto, entendo, que com relação à matéria que se nos apresenta, no que se refere à decadência do direito de a Fazenda Pública em constituir o crédito tributário, deve ser interpretada dentro do que determina o § 4º do artigo 150 do CTN, ou seja, ela ocorre após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, e não a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, como determina o artigo 173, I, do CTN, entendimento dado pelo julgador singular.

Como este entendimento dá uma abrangência ainda maior do que foi dado pela decisão recorrida, o crédito tributário ali exonerado é menor do que o valor que seria exonerado se a decisão decidisse conforme a posição aqui defendida, logo, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de junho de 2000


VALDEMAR LUDVIG