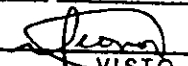




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 09 / 09 / 2004  
  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13116.000300/2002-11  
Recurso nº : 123.845  
Acórdão nº : 203-09.334

Recorrente : **TRANSBERTA TRANSPORTADORA DE CARGAS LTDA.**  
Recorrida : **DRJ em Brasília - DF**

**NORMAS PROCESSUAIS – DECADÊNCIA** - A Lei nº 8.212/91 estabeleceu o prazo de dez anos para a decadência da COFINS. Além disso, o STJ pacificou o entendimento de que o prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN somente se inicia após transcorrido o prazo previsto no artigo 150 do mesmo diploma legal.

**COFINS - FALTA DE RECOLHIMENTO** – Lançamento realizado com absoluta observância aos princípios norteadores do direito administrativo. Comprovado o recolhimento a menor da contribuição social, correto o lançamento de ofício para exigência do valor devido.


**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**TRANSBERTA TRANSPORTADORA DE CARGAS 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), Mauro Wasilewski, César Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes para redigir o acórdão; e II) **no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003

  
Otacilio Dantas Cartaxo  
Presidente

  
Maria Teresa Martínez López  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Luciana Pato Peçanha Martins.

Eaal/cf/ovrs



**Processo nº** : 13116.000300/2002-11  
**Recurso nº** : 123.845  
**Acórdão nº** : 203-09.334

**Recorrente** : **TRANSBERTA TRANSPORTADORA DE CARGAS LTDA.**

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS relativa a fato gerador ocorrido em 30/06/1996.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que segue:

“Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o auto de infração de folhas 25 a 28, de diferença de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), apurada entre o valor escriturado e declarado pago, relativa a fato gerador ocorrido em 30/06/1996 (...).

A infração apurada pela Fiscalização, relatada na descrição dos fatos e enquadramento legal (fl. 26), diz respeito a falta de recolhimento da diferença da COFINS, apurada sobre receita, proveniente da prestação de serviços de transporte, informada à Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás, conforme declaração periódica de informações, doc. de fl. 24.

A contribuinte tomou conhecimento do auto de infração, em 02/04/2002, pelo Aviso de Recebimento (doc. de fl. 32). Não conformada com a exigência Fiscal, por intermédio de seu procurador (...), apresentou em 26/04/2002, a impugnação (fls. 38 a 53) na qual transcreve os fatos e alega em preliminar que o lançamento objeto da autuação é nulo pelos seguintes motivos:

Que teria havido grave falha procedimental que invalidaria toda a autuação e ensejaria sua nulidade, vale dizer a incompetência funcional dos autuantes. Além disso, sabe-se que, conforme disciplinado na Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, o Mandado de Procedimento Fiscal é a peça inaugural da ação fiscalizadora, condição *sine qua non* para que esta se inicie.

Salienta que a aludida portaria (1.265/99), reza no art. 4º, que o MPF será emitido em modelo específico, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/72. Dessume-se, então, que o procedimento fiscal e todas as medidas adotadas com o objetivo de verificar "o cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF" somente terão início e legitimidade após lavrado o Mandado de Procedimento



**Processo nº : 13116.000300/2002-11**  
**Recurso nº : 123.845**  
**Acórdão nº : 203-09.334**

Fiscal, que é o documento instituído pela própria Secretaria da Receita Federal para investir os agentes fazendários de competência para fiscalizar.

Diz que somente após emitido o MPF há se falar na adoção de procedimentos específicos para apuração de regularidade fiscal. Antes de emitido o MPF nenhum agente fazendário pode exercer qualquer tipo de fiscalização, pois lhe falta competência para tanto.

Noticia que só soube que estava sob fiscalização a partir de 05/10/2001, porém, em detrimento do que disciplina a Portaria SRF nº 1.265/1999, os trabalhos realizados pelos Autuantes se desenvolveram na mais completa informalidade, pois os levantamentos e verificações constantes do processo foram todos efetuados antes de lavrado o MPF. Assim, conforme infere-se do teor da judiciosa Portaria, o MPF é documento indispensável para legitimar a atuação da autoridade designada.

Assevera que todos os levantamentos e verificações efetuados em período anterior à emissão do MPF-F não podem prosperar, pois a informalidade não se coaduna com a atividade administrativa, sob pena de colidir com o art. 37 da Carta Magna (princípio da legalidade). Aliás, um dos princípios gerais do Direito sentencia: *o que é nulo desde o início não pode convalidar com o tempo.*

Argumenta que a inobservância de um princípio jurídico significa, certamente, a condenação de todo o ordenamento legal, portanto, um ato atentatório à dignidade da justiça. Para justificar sua alegação cita e transcreve trecho da obra Curso de Direito Administrativo do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello.

Assegura que fica patente a ilegitimidade de todo o feito fiscal, haja vista que os procedimentos anteriores a data de 05/10/2001 (ciência do MPF) não possuem nenhum efeito legal, pois antes de lavrado e cientificado o contribuinte acerca do MPF, os ilustres autuantes não se encontravam investidos de competência para averiguar a sua situação fiscal, sendo, portanto, também nulos todos os documentos e verificações que serviram de fundamento para lavratura do Auto de Infração (por terem sido conseguido de forma não lícita, na informalidade), culminando, dessa feita, na total nulidade da presente atuação, nos termos do art. 59, I do Decreto 70.235/72.

**Do mérito.**

#### **Decadência.**

Transcreve e comenta o art. 150, § 4º, do CTN, ementa de acórdãos do Egrégio Conselho de Contribuintes e de decisões desta DRJ, e ainda trecho da obra - Curso de Direito tributário, Editora Saraiva, 14ª edição, de Ruy Barbosa Nogueira e conclui dizendo que resta cristalina a ocorrência da decadência do



**Processo nº** : 13116.000300/2002-11  
**Recurso nº** : 123.845  
**Acórdão nº** : 203-09.334

direita da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário sobre fatos geradores ocorrido em junho do ano-calendário 1996.

### **Arbitramento.**

Assegura que o auto em tela não perdura de forma alguma, pois é nulo desde seu início por se tratar de crédito tributário já decaído. Contudo, não foram só essas as máculas detectadas no procedimento adotado pelo Fisco, pois, basta simples análise do processo para inferir-se que ela sempre diligenciou no sentido de manter regularmente em dia com suas obrigações tributárias, prova do alegado foi juntada aos autos pelos próprios autuantes, no extrato de fl. 17, onde consta que não há débito/processo em aberto e nem irregularidade de recolhimento. Mesmo assim foi lavrada a autuação em tela.

Salienta que, não tendo localizado a DIRPJ do ano-calendário 1996, ao invés de os autuantes buscarem pessoalmente os dados relativos ao período autuado, adotaram a cômoda posição de requerer extratos do Fisco Estadual para embasarem o arbitramento que efetuaram. Ocorre que para a adoção do arbitramento há que se observar a legislação acerca de seu cabimento, por se tratar de medida extrema que enseja a presença de requisitos indispensáveis para sua concretização, o que não ocorreu no presente caso, as hipóteses elencadas no art. 47 da Lei nº 8.981/95, de modo que se apresenta desarrazoada a opção pelo arbitramento adotada pelos ilustres fiscais.

Alude que não restaram provadas as divergências apontadas pelos autuantes, pois não foram apensadas ao processo as cópias das referidas declarações de rendimentos, tendo sido acostados, tão-somente, extratos de consulta ao banco de dados do sistema deste órgão e dados obtidos junto ao Fisco Estadual antes da início da fiscalização, portanto nulos, uma vez que, conforme reza o Decreto nº 70.235/72, no art. 9º, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, a constituição de crédito tributário ou de contribuição deve se fazer acompanhar de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, isto é, deve estar estribado em documentação válida.

Aduz ainda, se a Fiscalização tivesse agido corretamente, certamente, a presente autuação inexistiria, pois, ao que se verifica, as informações constantes dos bancos de dados do fisco estadual estão incorretas, e serão, oportunamente, retificadas junto ao Estado. Para tanto, está tentando localizar a documentação relativa ao período autuado.

Diz que o Fisco Federal jamais poderia arbitrar o lucro com base na receita bruta quando essa não é conhecida, pois, ocorrendo situação dessa natureza, o arbitramento deve ser feito nos molde do art. 51 da Lei nº 8.981/95, não podendo o Fisco eleger outra forma de procedimento. Analisando os autos, verifica-se que o comando normativo supra foi olvidado, pois não sendo conhecido o faturamento da empresa, base de cálculo da contribuição, deveria



Processo nº : 13116.000300/2002-11  
Recurso nº : 123.845  
Acórdão nº : 203-09.334

o Fisco arbitrar o lucro com base nos critérios elencados no citado art. 51, e não com base em informações incorretas constantes do banco de dados da Secretaria de Fazenda Estadual. Assim, esta mácula soma-se às demais retro abordadas e enseja o cancelamento integral da presente autuação.

### **DO PEDIDO**

Em face de todo o exposto, **REQUER** seja recebida a presente impugnação por tempestiva, julgada procedente, seja no tocante às questões preliminares, seja quanto ao mérito e, conseqüentemente, declarada a nulidade de todo o feito fiscal, haja vista que:

- o procedimento fiscal nasceu eivado de nulidade absoluta, caracterizada pela coleta de dados do contribuinte antes do início da ação fiscalizadora;
- o tributo lançado encontra-se extinto nos termos do art. 156, V do Código Tributário Nacional - CTN, pois foi alcançado pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do mesmo diploma; e,
- a forma adotada para arbitrar o valor devido não encontra guarida em nosso ordenamento, pois foge totalmente ao disposto no art. 51 da Lei nº 8.981/95
- outrossim, requer que todas as informações, intimações e comunicados relativas ao presente processo sejam remetidas ao endereço profissional de seu procurador: (...).”

Por meio da Decisão de nº 3.574, de 31 de outubro de 2002, os julgadores da 4ª Turma da DRJ em Brasília - DF, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Exercício: 1996

Ementa: NULIDADE DE AÇÃO FISCAL.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento formalizado através de auto de infração.

**DECADÊNCIA.**

O Direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo às contribuições sociais, extingue-se em 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

**FALTA DE RECOLHIMENTO.**



**Processo nº** : 13116.000300/2002-11  
**Recurso nº** : 123.845  
**Acórdão nº** : 203-09.334

Constatada falta de recolhimento da contribuição, no período da autuação, é de se manter o lançamento, "ex vi legis".

#### JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

As decisões administrativas não constituem normas complementares da legislação tributária, tampouco vinculam a administração, pois não existe lei que lhes confira a efetividade de caráter normativo.

Lançamento Procedente".

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, onde, em apertada síntese, reitera os argumentos expostos quando da impugnação, e nesse sentido invoca a nulidade do procedimento fiscalizatório; a extinção do crédito operado pela figura da decadência; e da utilização do arbitramento.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, e Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

É o relatório.



Processo nº : 13116.000300/2002-11  
Recurso nº : 123.845  
Acórdão nº : 203-09.334

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ  
VENCIDA QUANTO A DECADÊNCIA

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

O cerne da questão diz respeito às seguintes matérias: prazo decadencial para constituir o crédito tributário; da nulidade do procedimento fiscalizatório; e da utilização do arbitramento.

Ainda que a decadência seja matéria de **mérito** à luz do disposto no artigo 269, inciso IV, do CPC, passo à sua análise como preliminar às demais questões, em razão do meu posicionamento sobre a matéria.

**Da decadência**

O auto de infração foi lavrado em 27/03/2002, ciência na mesma data, exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de 06/1996.

Esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 (Sessão de 19/06/2002), já se posicionou no sentido de que as contribuições sociais, dentre elas a referente à COFINS e ao PIS (matéria do acórdão citado), devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso, do CTN. A ementa desse Acórdão possui a seguinte redação:

“Ementa: **NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA.** As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, 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. Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149, da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. 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 artigo 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. Preliminar acolhida. PIS. (...)”.

Também a Câmara de Recursos Fiscais tem se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário



Processo nº : 13116.000300/2002-11  
Recurso nº : 123.845  
Acórdão nº : 203-09.334

Nacional. Para tanto, adoto as razões de decidir constantes do Acórdão CSRF/02-0.949, julgado procedente ao contribuinte, por maioria de votos, em out/00. As conclusões aqui expostas são em parte reproduzidas naquele voto, muito embora naquele a matéria diga respeito ao PIS.

O centro de divergência reside na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para a COFINS, se é de 10 ou de 5 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e, no dizer de MAXIMILIANO <sup>1</sup>: *"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 hermenêuta 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."*

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 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. <sup>2</sup>

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,

<sup>1</sup> Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, p.10-11

<sup>2</sup> Aliomar Baleeiro - *Direito Tributário Brasileiro* - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).



Processo nº : 13116.000300/2002-11  
Recurso nº : 123.845  
Acórdão nº : 203-09.334

fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.<sup>3</sup> 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.

Em primeiro lugar, há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ<sup>4</sup> que reconheceram, no passado,<sup>5</sup> o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier<sup>6</sup> teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, refere-se à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. 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). Reitera ainda que 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."*

<sup>3</sup> Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

<sup>4</sup> Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ.

<sup>5</sup> atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98 88733-4).

<sup>6</sup> Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pág 7/13.



Processo nº : 13116.000300/2002-11  
Recurso nº : 123.845  
Acórdão nº : 203-09.334

Para o doutrinador Alberto Xavier <sup>7</sup>, 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, parágrafo 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, parágrafo 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, parágrafo 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 efetuado.<sup>8</sup>

O disposto no parágrafo 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.*”<sup>9</sup>

Oportunas também as lições do doutrinador Luciano Amaro,<sup>10</sup> 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 Carvalho<sup>11</sup> assim se manifestou sobre a matéria:

<sup>7</sup> Idem citação anterior.

<sup>8</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pág. 313/314.

<sup>9</sup> Fábio Fanucchi em “A decadência e a prescrição em Direito Tributário” – Ed. Resenha Tributária, SP – 1976, pág. 15/16.

<sup>10</sup> - Em Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385.

<sup>11</sup> publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, págs. 70 a 77.



Processo nº : 13116.000300/2002-11  
Recurso nº : 123.845  
Acórdão nº : 203-09.334

*"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 atuosidade 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.

Há de se questionar se a COFINS deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8212/91), 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.



**Processo nº** : 13116.000300/2002-11  
**Recurso nº** : 123.845  
**Acórdão nº** : 203-09.334

Em análise à jurisprudência administrativa, verifica-se que 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/02-0.748, 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 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 decaído está o período lançado, eis que a ciência ao lançamento ocorreu tão-somente em 27/03/2002.

Muito embora tenha me manifestado no sentido de votar pelo provimento total ao recurso voluntário em razão da extinção do crédito tributário operado pela decadência, apenas e tão-somente pelo princípio da eventualidade, de que meus pares deste Colegiado por maioria assim não entenderam, passo a analisar também as demais matérias.

#### **Da ação fiscalizatória. Mandado de Procedimento Fiscal.**

Reitero os argumentos externados pela respeitável autoridade de primeira instância, as quais peço vênha para a seguir reproduzir:

*“Vale consignar que as informações levantadas sobre a empresa fiscalizada foram obtidas, junto à Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás, mediante o Ofício nº 42/2001, expedido pelo próprio titular da Delegacia da Receita Federal em Anápolis, que tem poderes para emitir o Mandado de Procedimento Fiscal. Essa prática faz parte de convênios entre a Secretaria da Receita Federal e Secretarias de Fazendas Estaduais. Isto é, troca de informações fiscais de interesse mútuo; portanto, todos os procedimentos anteriores ao início da ação fiscal são válidos.*



**Processo nº** : 13116.000300/2002-11  
**Recurso nº** : 123.845  
**Acórdão nº** : 203-09.334

*Além disso, como se verifica nos autos, todos os procedimentos adotados pelos Fiscais autuante se deram após a emissão do Termo de Início de Fiscalização e do MPF, encaminhados a impugnante mediante o mesmo Aviso de Recebimento, cuja ciência também se deu na mesma data, não havendo assim qualquer informalidade.*

*Por outro lado, conforme o Termo de Encerramento (doc. de fl. 29), os trabalhos Fiscais que resultaram na lavratura do auto de infração questionado, deram-se dentro do prazo previsto para execução da ação fiscal, estipulado nos MPFs (docs. de fls. 1/5), expedidos, respectivamente, em 21/09/2001, 28/09/2001, 28/12/2001 e 18/02/2002, não havendo, assim, qualquer vício que possa ensejar a nulidade do lançamento formalizado no auto de infração, como pretende a impugnante."*

Afastada qualquer discussão envolvendo a nulidade do auto de infração, verifico que o mesmo foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal -- AFRF no pleno exercício de suas funções (art. 142, parágrafo único, do CTN), e a teor do disposto no art. 6º da MP nº 1.915, de 1999,<sup>12</sup> não havendo que se cogitar, assim, na nulidade específica do item I do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Por derradeiro, com a ocorrência do fato gerador e conseqüente nascimento da obrigação tributária, o lançamento é o marco inicial para que se possa exigir o cumprimento desta obrigação *ex lege*. A relação jurídica tributária, como ensina Alfredo Augusto Becker<sup>13</sup>, nasce com a ocorrência do fato gerador, irradiando direitos e deveres. Direito de a Fazenda Pública receber o crédito tributário e dever de o sujeito passivo prestá-lo.

No mais, a palavra ônus, do latim *onus*, significa carga, peso, encargo, obrigação. Quando se indaga a quem cabe o ônus da prova quer se saber a quem cabe a necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento do julgador. No processo administrativo fiscal federal tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Nesse sentido, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se o contribuinte declara à Fazenda Estadual receita e, por outro lado, aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, caberá provar a falta desses pressupostos ou a existência de fatores excludentes. Assim, a obrigação de provar será tanto do agente fiscal, como

---

<sup>12</sup> "Art. 6º. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados: I - em caráter privativo: a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;"

<sup>13</sup> BECKER, Alfredo Augusto. "Teoria Geral do Direito Tributário", 2a. ed., Ed. Saraiva, p. 311/314.



Processo nº : 13116.000300/2002-11  
Recurso nº : 123.845  
Acórdão nº : 203-09.334

disposto na parte final do *caput* do art. 9º do PAF,<sup>14</sup> como do contribuinte que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao art. 16 do Decreto nº 70.235/72.<sup>15</sup>

Inexiste nos autos qualquer documento que ateste a não veracidade do alegado pela fiscalização.

### Do arbitramento de lucro

Equivoca-se a recorrente quando trata a matéria como se fosse arbitramento do lucro, a exemplo do que ocorre nos casos do Imposto de Renda. Em se tratando de lançamento de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), há que se falar em Receita, eis que a base de cálculo da referida contribuição é o total das receitas auferidas no período. Neste caso, verifico que a exigência fiscal teve como base de cálculo o faturamento da empresa obtido da Declaração Periódica de Informações da Secretaria de Fazenda do Estado - DPI. Informações essas prestadas pela própria recorrente ao Fisco estadual, o que afasta a discussão de ser inverídico o valor apurado. Por outro lado, a contribuinte não faz prova de que o valor constituído esteja equivocado.

No mais, consta do voto proferido pela autoridade de primeira instância o que a seguir reproduzo:

*“Em relação às alegações de que a reclamante sempre diligenciou no sentido de manter-se regularmente em dia com suas obrigações tributárias, as provas dos autos não deixam margem a dúvidas de que o afirmado não se coaduna com a verdade, pois, ao contrário do alegado, a reclamante sequer, nos últimos 5 (cinco) anos anteriores à data de lavratura do auto de infração, apresentou as declarações de IRPJ, encontrando-se na situação de omissa perante a Secretaria da Receita Federal, inclusive.*

*Frize-se que, ao contrário do alegado, a exação fiscal vem robustamente calçada em documentação que demonstra insofismavelmente a infração fiscal. Veja-se que os autuantes basearam-se, inclusive, em provas produzidas pela própria reclamante (fls. 21/24) que agora tenta desqualificá-las com meras alegações, sem que, em momento algum, tenha trazido aos autos qualquer documento hábil a desconstituir as provas apresentadas pela fiscalização.*

*Sobre o assunto convém lembrar que, ex vi do disposto no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e provados com docs. hábeis, segundo sua natureza ou assim definidos em*

<sup>14</sup> ... deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

<sup>15</sup> “Art. 16. A impugnação mencionará: III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.”



Processo nº : 13116.000300/2002-11  
Recurso nº : 123.845  
Acórdão nº : 203-09.334

*preceitos legais. O § 2º do mesmo artigo acrescenta que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.*

*Conseqüentemente, em princípio, em termos de distribuição do ônus da prova, incumbe à Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito tributário; ao contribuinte, a inexistência desses pressupostos ou a existência de fatores excludentes.*

*Na espécie, para embasar o lançamento, o Fisco utilizou-se exatamente das DPIs apresentada pela contribuinte ao Fisco Estadual. Portanto, caso os dados nelas constantes não sejam verdadeiros, cabe à autuada demonstrar a sua imprestabilidade, e não simplesmente afirmar que se trata de mero arbitramento, não servindo para aferir a receita operacional da Empresa.”*

Dessa forma, reitero, não demonstrado pelo contribuinte de que o valor declarado ao Fisco Estadual é imprestável, há de se negar provimento neste item.

#### **Conclusão**

No mais, verifica-se que o lançamento foi realizado com absoluta observância aos princípios norteadores do direito administrativo, razão pela qual voto no sentido de dar provimento, **tão-somente**, para admitir a ocorrência da extinção do crédito tributário, operada pela figura da decadência. Em sendo vencida pelos meus pares, quanto aos demais itens, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo nº : 13116.000300/2002-11  
Recurso nº : 123.845  
Acórdão nº : 203-09.334

VOTO DO CONSELHEIRO VALMAR FONSÊCA DE MENEZES  
RELATOR-DESIGNADO QUANTO A DECADÊNCIA

Em suas razões recursais, a recorrente alega decadência do lançamento efetuado e que, de acordo com o Código Tributário Nacional, o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A este respeito, transcrevo o meu entendimento exarado por ocasião do julgamento do Recurso nº 114.809, de cujo Acórdão retiro excertos, como razões de decidir:

*“O instituto da decadência é ligado ao ato administrativo do lançamento e, portanto, faz-se mister tecer alguns comentários sobre esses institutos para, em seguida, concluirmos sobre a questão.*

*O Código Tributário Nacional – CTN classificou os tipos de lançamento, segundo o grau de participação do contribuinte para a sua realização, nas seguintes modalidades: lançamento por declaração (art. 147); lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150).*

*A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o qual é uma modalidade em que cabe ao contribuinte efetuar os procedimentos de cálculo e de pagamento antecipado do tributo, sem prévia verificação do sujeito ativo. O lançamento se consumará posteriormente através da homologação expressa, pela real confirmação da autoridade lançadora ou pela homologação tácita, quando esta autoridade não se manifestar no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.*

*Embora o Código Tributário Nacional – CTN utilize a expressão “homologação do lançamento”, não faz sentido se falar em homologar aquilo que ainda não ocorreu, haja vista que o lançamento só se dará com o ato de homologação. Daí porque, trata-se de homologação da atividade anterior do sujeito passivo, ou seja, trata-se de homologação do pagamento antecipado. Neste sentido é o entendimento de diversos tributaristas do País, entre eles José Souto Maior Borges, em sua obra “Lançamento Tributário, Rio, Forense, 1981, p. 465, 466 e 468” e Paulo de Barros Carvalho, em seu trabalho “Lançamento por Homologação – Decadência e Pedido de Restituição, em Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, IOB, nº 3, fev. 1987, p. 72 e 73”.*



**Processo nº** : 13116.000300/2002-11  
**Recurso nº** : 123.845  
**Acórdão nº** : 203-09.334

*No entanto, o artigo 10 da Lei Complementar nº 70, de 31.12.1991, estabelece que o produto da arrecadação da COFINS é componente do Orçamento da Seguridade Social e, por outro lado, a Lei ordinária posterior nº 8.212, de 24.07.91, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, estabeleceu, através do caput do art. 45 e inciso I, um novo prazo de caducidade para o lançamento das respectivas Contribuições Sociais:*

*“Art. 45 – O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se em 10 (dez) anos contados:  
I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.”*

*A Lei nº 8.212/91 entrou em vigor na data de sua publicação, qual seja, 25.07.91.*

*Ademais, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já pacificou o entendimento de que o prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN somente se inicia após transcorrido o prazo previsto no artigo 150 do mesmo diploma legal, o que resulta no mesmo período de tempo citado.”*

Acrescente-se, ainda, que, por força da vinculação deste Colegiado às normas legais vigentes, está afastada da sua competência a análise de disposição expressa em Lei, como no caso *in concreto*.

Diante do exposto, rejeito as arguições de decadência suscitadas pela defesa.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003

  
VALMAR FONSÊCA DE MENEZES