



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13603.001951/2001-48
Recurso nº : 126.131
Acórdão nº : 203-10.855

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 12/03/06
Rubrica

Recorrente : NUTRIÇÃO ALIMENTAÇÃO, COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

NORMAS TRIBUTÁRIAS COMPLEMENTARES. GUARDA DE DOCUMENTAÇÃO. PRAZO IDÊNTICO AO PRESCRICIONAL. CTN, ART. 195, PARÁGRAFO ÚNICO. INTIMAÇÃO NÃO ATENDIDA. PREJUÍZO À FISCALIZAÇÃO. MULTA AGRAVADA. CABIMENTO. Nos termos do art. 195, parágrafo único, do CTN, os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. Não preservando a documentação até o fim do prazo prescricional, ou se recusando a apresentá-la sob o argumento de que já teria decaído o direito de a Fazenda lançar o tributo, o sujeito passivo que assim procede causa prejuízos à fiscalização, pelo que se apresenta cabível o agravamento da multa de ofício.


DUPLICIDADE DE COBRANÇA. INEXISTÊNCIA. Provado nos autos que os valores lançados são distintos dos cobrados pela PGFN, há de se afastar o argumento da duplicidade.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **NUTRIÇÃO ALIMENTAÇÃO, COMÉRCIO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, para afastar a decadência. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Raquel Brandão Motta Minatel (Suplente), Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva que acolhiam integralmente a decadência; II) pelo voto de qualidade, quanto à multa agravada. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; III) por unanimidade de votos, quanto às demais matérias.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.


Antonio Bezerra Neto
Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado

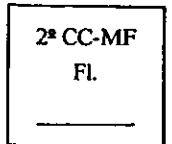
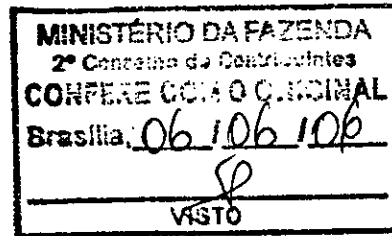
MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
COMPARAR COM O ORIGINAL
Brasília, 06/06/06
VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Sílvia de Brito Oliveira. Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855

Recorrente : NUTRIÇÃO ALIMENTAÇÃO, COMÉRCIO LTD.A

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de 31/01/1996 a 31/08/1996.

Por bem expor a matéria reproduzo o relatório elaborado pelo julgador de primeira instância:

Lavrou-se contra o contribuinte acima identificado o presente Auto de Infração (fls. 03/07), relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, totalizando um crédito tributário de R\$ 512.179,54, incluindo multa e acréscimos regulamentares, correspondente aos períodos de 31/01/1996 a 31/08/1996 (fl. 06).

A autuação ocorreu em virtude de insuficiência ou falta no recolhimento da contribuição nos períodos acima identificados, conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF, de fls. 09/14, cuja apuração encontra-se discriminada no demonstrativo de fl. 15.

No TVF, a fiscalização relata que não encontrou o estabelecimento do contribuinte no endereço constante do CNPJ. Após intimação do sujeito passivo na pessoa física dos sócios para a apresentação de documentos contábeis e fiscais (fls. 43/50), o contribuinte não se dispôs a entregar os livros e documentos referentes ao ano-base 1996, alegando que a legislação vigente desobrigava-o a fazê-lo (fls. 51/70).

Tendo em vista que não houve a entrega da DCTF para o ano de 1996, foi apurada a Cofins devida, calculada considerando-se como faturamento o total das saídas dos Demonstrativos de Apuração do ICMS (DAPI) informados à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (fls. 26/37), e o valor recolhido à SRF (fl. 16).

As multas correspondentes foram agravadas pela recusa ao atendimento às intimações, com base no art. 4º, § 1º, da Lei nº 8.218/91, e § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 70 da Lei nº 9.532/97, c/c art. 106, inciso II, "c", da Lei nº 5.172/66, visto que o contribuinte não apresentou os documentos de sua guarda obrigatória, conforme determina o art. 264 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 23 de junho de 1999.

Como enquadramento legal, foram citados: arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91; e arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições.

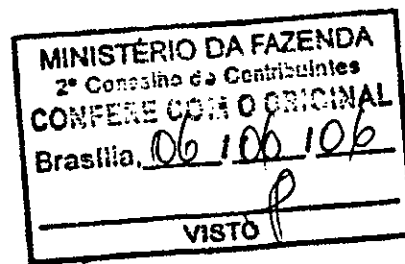
Irresignado, tendo sido cientificado em 14/12/2001, o autuado apresentou, em 14/01/2002, acompanhadas dos documentos de fls. 90/98, as suas razões de defesa (fls. 85/89), a seguir resumidas:

Narrando os fatos considerados pelo fisco na formalização do presente Auto de Infração, argüi a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário, uma vez que o lançamento atingiu fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855



Afirma que a Cofins está ligada à legislação do imposto de renda, conforme o disposto no parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. O imposto de renda, por sua vez, a partir de 1993, tornou-se um tributo lançado por homologação, sendo as empresas obrigadas a fazerem o cálculo do quanto deviam pela tributação dos lucros apurados no ano anterior e realizar os pagamentos, independentemente de qualquer notificação ou manifestação prévia do fisco.

A Lei nº 8.383, de 1991, transformou o imposto de renda das empresas em um imposto mensal (e não mais anual). Nos anos seguintes surgiram outras leis que não alteraram, contudo, a mensalidade do imposto. Conforme Acórdão do Conselho de Contribuintes que transcreve, o imposto de renda é um tributo lançado por homologação e incide sobre o lucro apurado mensalmente.

Assim como o imposto de renda, a Cofins é uma contribuição que incide sobre o faturamento das empresas, cobrado mensalmente e lançado por homologação, uma vez que a iniciativa de calcular o devido e pagá-lo é do contribuinte. Logo, o presente lançamento, relativo aos meses de janeiro a agosto de 1996, é nulo, uma vez que já havia decaído o direito do fisco de fazê-lo, que é de cinco anos após a ocorrência dos diversos fatos geradores mensais, de acordo com o disposto do § 4º do art. 150 do CTN.

O agravamento da multa, feito genericamente e sem que fossem especificados com clareza os motivos, também não pode prosperar, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes que reproduz.

Tal agravamento foi aplicado sob o fundamento de que o contribuinte não apresentou os livros e documentos necessários à auditoria fiscal, além de ter descumprido os prazos para fazê-lo. No entanto, a fiscalização buscava registros de meses do ano de 1996, já atingidos pela decadência. Além disso, o mesmo fundamento usado para justificar um arbitramento (a falta de apresentação de livros e documentos contábeis) não pode ser motivo para o agravamento de penalidades, pois dessa forma todo e qualquer arbitramento seria passível de agravamento de multas.

Por fim, requer a anulação do lançamento e que sejam considerados subsistentes os argumentos expendidos quanto ao agravamento da multa aplicada. Também pede que seja analisado o argumento constante nos autos, segundo o qual a Cofins devida em 1996 foi objeto de processo fiscal já em fase de execução, conforme documentação fornecida pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Por meio do Acórdão DRJ/BHE nº 4.000, de 14 de julho de 2003, os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitaram a preliminar de decadência e consideraram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/1996 a 31/08/1996

Ementa: O prazo decadencial das contribuições que compõem a Seguridade Social - entre elas a Cofins - encontra-se fixado em lei.

A multa de ofício passará a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento nos casos em que ficar comprovado nos autos o não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

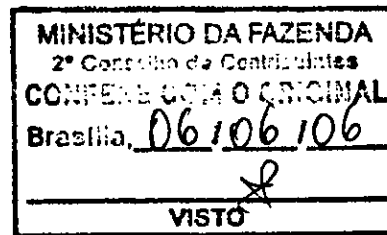
Lançamento Procedente.

P 3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855



À fl. 121, AR constando como data de recebimento da Intimação n° 177/2003, (ciência do Acórdão) o dia 17 de out/2003. À fl. 129, Termo de Perempção, pela falta de apresentação do recurso à instância superior. À fl. 132, AR constando como data de recebimento da Intimação n° 270/2003, (carta de cobrança) o dia 13 de dez/2003. À fl. 141 envelope de postagem nos correios com data de 11 de novembro de 2003. À fl. 132, verso, datado de 03/02/04, a seguinte informação: *Recurso voluntário repassado para mim nesta data. Proponho o retorno da situação do processo no sistema profisc para "Em Rec. Voluntário em julgamento"*.

Às fls. 133/138 recurso onde a contribuinte repisa os argumentos apresentados anteriormente. Em apertada síntese invoca a decadência; a não ocorrência de recusa ao justificar os motivos (prescrição) e no mais, alega que o processo fiscal já se encontra em fase de execução fiscal (sic) à vista da documentação fornecida pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

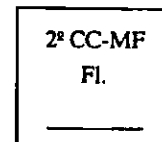
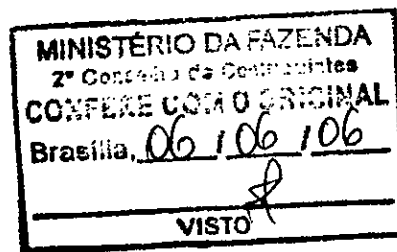
À fl. 152, declaração de que a empresa encontra-se desativada desde dezembro de 1997 e não possui quaisquer bens contabilizados no Ativo Permanente.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855



VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo a sua admissibilidade.

As matérias colocadas em discussão são as seguintes:

- I- decadência (prescrição para a contribuinte);
- II- multa agravada; e
- III- suposta duplicidade de cobrança.

I - Decadência:

A ciência do auto de infração se verificou em 14/12/2001, exigindo-lhe a COFINS, no período de 01/96 a 09/1996. Penso ter ocorrido a extinção do crédito tributário, face à figura da decadência, para todo o período lançado.

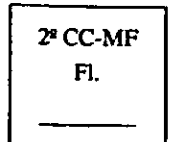
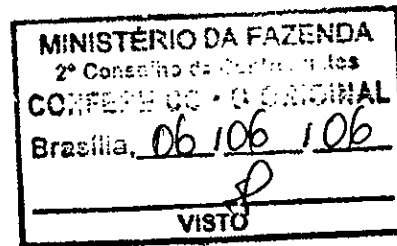
Na essência dos fatos, tem-se que o centro de divergência reside na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em se saber basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

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; - o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação, supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855

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

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

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

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

Feitas as considerações preliminares, há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ³ que reconheceram, no passado⁴ o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier⁵, 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, se refere à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. 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.

7

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

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

³ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ - Resp. 58.918 -5/RJ.

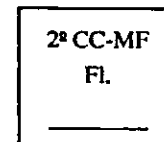
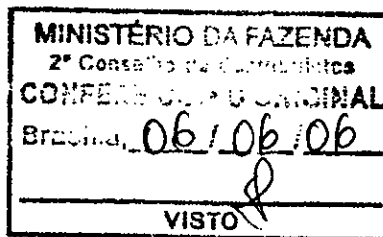
⁴ atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE n° 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98 88733-4).

⁵ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" - Dialética n° 27, p. 7/13.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001951/2001-48
Recurso nº : 126.131
Acórdão nº : 203-10.855



Diz ainda 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.*

Para o doutrinador Alberto Xavier⁶, 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, arraigado 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.

Por outro lado, há de se questionar se a COFINS deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à COFINS, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem os mencionados dispositivos legais, *verbis*:

"ART.33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente". (grifei)

"ART.45 - O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

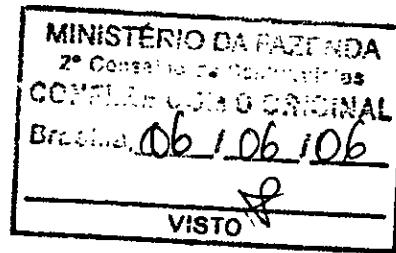
⁶ Idem citação anterior.

7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855



§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.

§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de zero vírgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.

§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.

§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral.

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

Por outro lado, ainda que assim não o fosse, ou seja, mesmo que pudesse ser defensável a aplicabilidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 haveria que se observar o 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 sentido, dispôs o Acórdão nº 101-91.725, sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

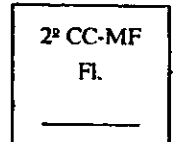
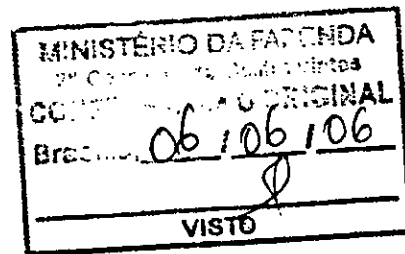
FINSOCIAL FATURAMENTO - DECADÊNCIA: Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso 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.

Destarte, esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 -Sessão de 19/06/2002, ainda que de PIS trate, já se posicionou no sentido de que as contribuições



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001951/2001-48
Recurso nº : 126.131
Acórdão nº : 203-10.855



sociais, devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso, as do CTN⁷. A ementa desse Acórdão possui a seguinte redação:

"Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. As contribuições sociais, dentre elas a "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 Superior de Recursos Fiscais, tem-se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, vide os acórdãos nºs CSRF/01-04.200/2002 (DOU de 07/08/03); CSRF/01-03.690/2001 (DOU de 04/07/03) e CSRF/02-01.152/2002 (DOU de 24/06/2003).

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.

No mais, caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *in verbis*:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

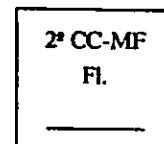
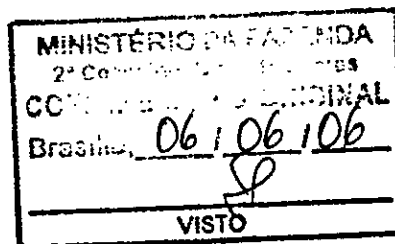
§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

⁷ Idem Acórdão nº 203-07.992, sessão de 20/02/02 – Rec. 115.543.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855



Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

" (...) Em conclusão :

- a) nos impostos que comportam lançamento por homologação a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;*
- b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;*
- c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;*
- d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;*
- e) as conclusões de "c" e "d" acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;*
- f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."*

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão n° 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte :

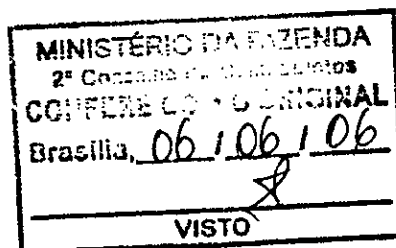
"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração" Ato contínuo, ao lado



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855



da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

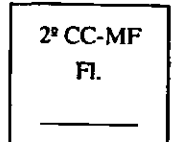
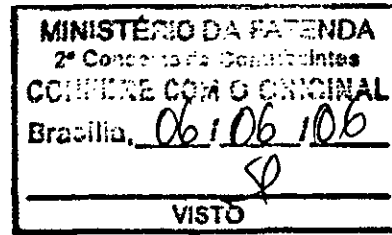
Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855

"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação .

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

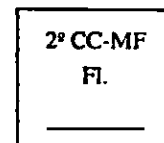
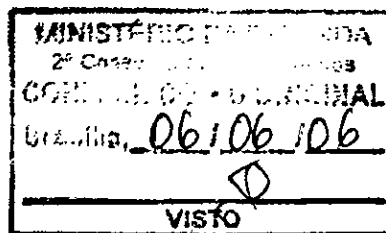
Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a COFINS natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à COFINS, para os



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855

fatos geradores ocorridos no período de 01/96 a 09/1996, eis que a ciência do auto de infração se verificou em 03/10/2002,

ADMITINDO A POSSIBILIDADE DE SER VENCIDA PELOS MEUS PARES DE SESSÃO, QUE ENTENDEM NÃO SE APLICAR AS REGRAS DO CTN EM SE TRATANDO DE COFINS, PASSO À ANÁLISE DO RECURSO COMO UM TODO.

II- DA MULTA AGRAVADA

O Auto de Infração aponta que a multa de ofício aplicada sobre a contribuição devida incidiu à razão de 112,5% (cento e doze inteiros e cinco décimos por cento).

Conforme relatado:

No TVF, a fiscalização relata que não encontrou o estabelecimento do contribuinte no endereço constante do CNPJ. Após intimação do sujeito passivo na pessoa física dos sócios para a apresentação de documentos contábeis e fiscais (fls. 43/50), o contribuinte não se dispôs a entregar os livros e documentos referentes ao ano-base 1996, alegando que a legislação vigente desobrigava-o a fazê-lo (fls. 51/70).

Tendo em vista que não houve a entrega da DCTF para o ano de 1996, foi apurada a Cofins devida, calculada considerando-se como faturamento o total das saídas dos Demonstrativos de Apuração do ICMS (DAPI) informados à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (fls. 26/37), e o valor recolhido à SRF (fl. 16).

Consta da decisão de primeira instância, ora recorrida o que a seguir transcrevo:

A apreciação acima relativa à decadência confirma a obrigação do contribuinte em manter os documentos solicitados pela fiscalização pelo prazo de dez anos, conforme dispõe o art. 37 da Lei nº 9.430/96:

A justificação da fiscalização no agravamento da multa está fundamentada no art. 4º, § 1º, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, que assim estabelece:

“Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 100 % (cem por cento), nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

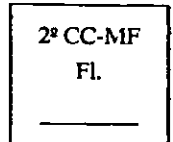
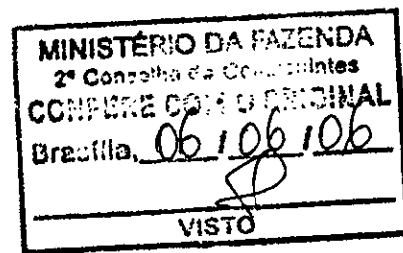
II - de 300 % (trezentos por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incs. I e II passarão a ser de 150 % (cento e cinquenta por cento) e 450 % (quatrocentos e cinquenta por cento), respectivamente.”

Posteriormente, a redação desse artigo sofreu as modificações dadas pelo art. 44, incisos I e II, e § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 70 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, a seguir reproduzido:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13603.001951/2001-48
Recurso nº : 126.131
Acórdão nº : 203-10.855

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38." (grifos não são do original)

Compulsando os autos (fls. 151/152), verifica-se terem os sócios da contribuinte atuada prestado esclarecimentos em tempo. Essa questão perderia a razão se a atuada tivesse deixado de responder à intimação. No caso, a contribuinte respondeu sim, justificando o motivo da recusa. A justificativa da não apresentação da documentação se justificou em face da alegada decadência. Existe plausibilidade na justificativa oferecida pela contribuinte, eis que, segundo uma boa parte da doutrina, defendida inclusive por esta Conselheira, entende que após 5 anos da ocorrência do fato gerador se verifica a extinção do crédito tributário. Nesse sentido, não haveria necessidade de a contribuinte apresentar a documentação eis que a figura da decadência se constitui numa prejudicial ao mérito propriamente.

A atuada, ao ter justificado razoavelmente o motivo pelo qual deixou de apresentar a documentação, afastou, no meu entender, o agravamento da multa de ofício. Outrossim, cabe lembrar o disposto no artigo 112 do CTN, ao dispor que a lei tributária em matéria de penalidade interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

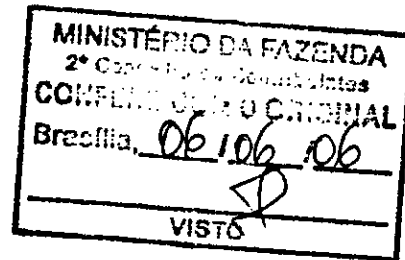
Em outras palavras, bem como da interpretação dos dispositivos acima, conclui-se que, em tendo justificado o motivo da não apresentação, plausível no entender desta Conselheira conforme anteriormente exposto, se pensar que a multa agravada de 112,50 % não pode ser aplicada por falta de tipicidade legal.

Assim, voto com relação a este item, no sentido de ser esta, reduzida ao patamar de 75%.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855



CONCLUSÃO

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de:

I - acolher a decadência de todo o período lançado, e em sendo vencida:

Dar provimento parcial para:

II - reduzir a multa agravada para 75%;

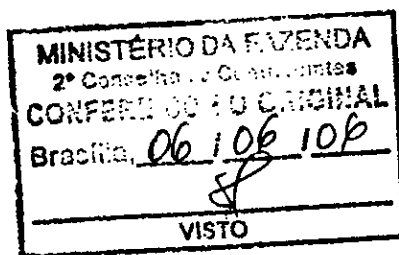
III - manter o lançamento quanto aos períodos lançados por entender inexistir duplicidade de cobrança.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13603.001951/2001-48
Recurso nº : 126.131
Acórdão nº : 203-10.855

VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
RELATOR-DESIGNADO

Dirijo da admirada relatora, com relação ao prazo decadencial da COFINS, por considerá-lo como sendo dez anos, contados do fato gerador. Em consequência, deve o sujeito passivo preservar a documentação fiscal e contábil referentes à Contribuição por igual prazo.

Como a recorrente não guardou os documentos, alegando exatamente que a isto não estava obrigada face à decadência, houve prejuízos para a fiscalização. Tanto assim que os dados para o lançamento foram obtidos junto à Secretaria de Fazenda Estadual. Daí a correta aplicação da multa agravada em 50%, que deve ser mantida.

A meu ver, a justificativa apresentada para a não apresentação da documentação somente poderia elidir o agravamento se a decadência da Contribuição ocorresse, segundo o julgamento desta Terceira Câmara, em cinco anos. Data vênia, se elidido o agravamento da multa porque o prazo decadencial em questão é polêmico, estar-se-ia abrindo a possibilidade de o sujeito passivo não apresentar qualquer documentação relativa a algum período que julgasse decaído.

Por oportuno, cabe mencionar, a documentação deve ser guardada até que ocorra a prescrição do crédito tributário lançado ou confessado, e não somente até o fim do período decadencial, que como se sabe é sempre anterior ao prescricional. Observe-se o parágrafo único do art. 195 do CTN, que assim prescreve, *verbis*:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referiram.

Destarte, deve ser mantida a multa de ofício lançada de 112,5%.

Doravante trato da decadência, matéria de ordem pública a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

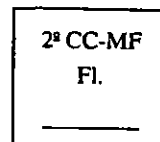
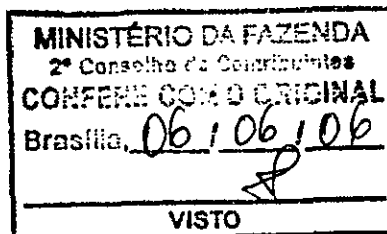
No caso dos autos, não ocorreu a caducidade da Contribuição porque a ciência do lançamento se deu em 14/10/2001 e o período de apuração mais antigo é 01/96. Assim, nenhum período foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos ("Se a lei não fixar prazo à homologação..."). Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001951/2001-48
Recurso nº : 126.131
Acórdão nº : 203-10.855



Dispõe o referido texto legal:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de modo a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez de o primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,⁸ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,⁹ que entende haver homologação da atividade do contribuinte, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e

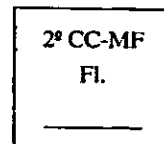
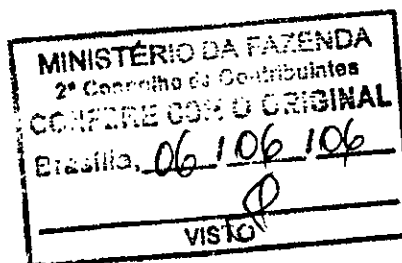
⁸ No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, "A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras" (itálico), in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

⁹ José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a "atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855



tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são –, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...”), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento **da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”)

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei n° 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, “b”, da Constituição, segundo o qual “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada ‘economia interna’, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das ‘contribuições previdenciárias’, são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei n° 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

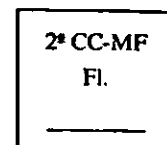
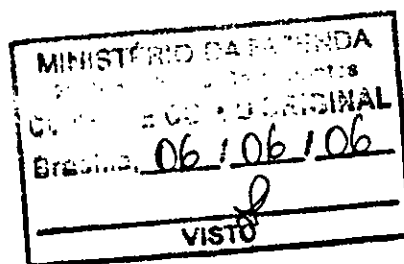
Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13603.001951/2001-48
Recurso n° : 126.131
Acórdão n° : 203-10.855



transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispondia acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.

Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: “é uma lei sobre leis de tributação”. Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)

A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).

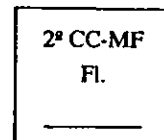
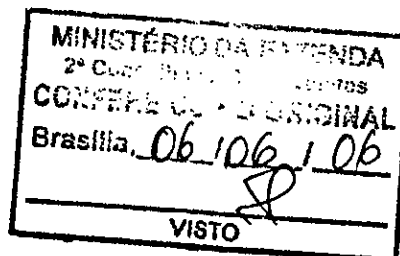
Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) “contribuições sociais”, vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade Social e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) “de intervenção no domínio econômico” ou com finalidade interventiva; e 3) “de interesse das categorias profissionais ou econômicas”, isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001951/2001-48
Recurso nº : 126.131
Acórdão nº : 203-10.855



Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.

O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a “movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira”,¹⁰ e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;¹¹ o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, “b”, da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais “gerais” também seguem a anterioridade do art. 150, III, “b”, em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, irrelevante é o órgão arrecadador, na definição do regime jurídico da Contribuição.

No caso específico da COFINS e do PIS, a circunstância de ambas serem fiscalizadas e arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal, em vez de pelo INSS, não tem

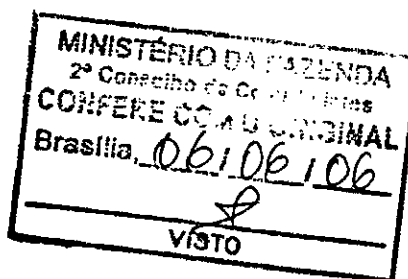
¹⁰ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.

¹¹ Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001951/2001-48
Recurso nº : 126.131
Acórdão nº : 203-10.855



qualquer relevância. Neste sentido o voto do Min. Moreira Alves, na relatória da ADC nº 1, quando se refere a julgamentos anteriores do STF e informa o seguinte:

Em síntese, como salientou o Ministro Carlos Velloso, na qualidade de relator do RE 138.284, quando esta Corte reiterou o entendimento já expedido por ocasião do julgamento do RE 146.733, "O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I)."

Constatado que a COFINS, por lei, destina-se à Seguridade Social tal destinação, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 145 da Lei nº 8.212/91.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso, rejeitando a alegação de decadência e mantendo a multa agravada em 112,5%.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS