



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

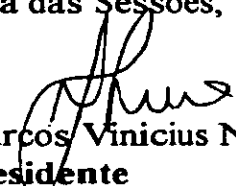
Sessão : 20 de junho de 2001
Recorrente : MERCANTE DE PAPÉIS LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

COFINS - COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS ADVINDOS DO PAGAMENTO INDEVIDO DO FINSOCIAL - A compensação realizada pelo contribuinte, no âmbito do lançamento por homologação, sujeita-se a posterior conferência pelo Fisco. **CORREÇÃO MONETÁRIA -** A atualização dos valores recolhidos indevidamente e levados à compensação sob tutela judicial deve ser realizada segundo os parâmetros utilizados pela Receita Federal, inclusive no que tange aos juros de mora, na forma da decisão judicial. **DECADÊNCIA -** Aplica-se o disposto no artigo 173, I, do CTN, portanto, não houve decadência para os fatos geradores exigidos no lançamento. **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **MERCANTE DE PAPÉIS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo (Relator), que dava provimento parcial quanto à decadência. Designado o Conselheiro Adolfo Montelo para redigir o acórdão. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Alexandre Magno Rodrigues Alves e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Adolfo Montelo
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Eduardo da Rocha Schmidt e Ana Neyle Olímpio Holanda.

cl/cf



Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

Recorrente : MERCANTE DE PAPÉIS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ofício instrumentalizado por auto de infração de 18/09/97, no qual foi constituído crédito tributário da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com fundamento legal os artigos 1º ao 5º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/91, da multa, com fundamento no art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91, c/c art. 4º da Lei nº 8.218/91, alterada pela Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, e juros, na forma prescrita nas legislações descritas às fls. 31, conforme constatado em levantamento elaborado, por Termo de Verificação de Encerramento de Ação Fiscal, pela Delegacia da Receita Federal em São Paulo - SP, o qual descreve que:

- (i) constatou a falta de recolhimentos relativos aos períodos de apuração de abril e maio/92, setembro a novembro/92, setembro a dezembro/94 e janeiro/95;
- (ii) com o respaldo de liminar concedida em processo judicial (Mandado de Segurança nº 94.0015258-2), a contribuinte efetuou compensação da contribuição, no período de 07/94 a 01/95, com a que foi paga anteriormente, a título de FINSOCIAL, no que se refere ao excedente à alíquota de 0,5%; e
- (iii) foi constatado que esta compensação foi efetuada indevidamente, por fazer incidir juros sobre as parcelas de FINSOCIAL, não previstos na sentença judicial do citado processo, e por nela incluir parcelas não recolhidas.

Tendo sido intimada do ato administrativo de lançamento em 18/09/97, a recorrente instrumentalizou tempestiva impugnação em 20/10/97, na qual aduz e requer que:

- (i) o lançamento encontra-se atingido pelo decurso do prazo decadencial, pois, tendo sido apresentada a Declaração de Rendimentos dos exercícios de 1991 e 1992 na data aprazada, já foram decorridos mais de cinco anos da notificação, conforme o art. 173 do Código Tributário Nacional;
- (ii) recolheu tempestivamente a contribuição social;
- (iii) a inconstitucionalidade dos aumentos de alíquotas referentes à Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL ensejou o ingresso de medida judicial, na qual postulou



Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

o direito à compensação do *quantum* recolhido, excedente à alíquota de 0,5%, com os débitos vincendos da COFINS, o que lhe foi concedido em medida liminar e confirmado em sentença;

- (iv) teve o direito de incluir os juros legais na compensação referida reconhecido pelo Ministério Público Federal; afirma, então, que estes juros não podem ser objeto de glosa pelo impugnado auto de infração; e
- (v) com relação à multa, pede a redução para a definida pela legislação aplicável para os exercícios de 1991/1992, ainda que entenda que estejam alcançados pela decadência.

Ao final, requer a recorrente a determinação da improcedência da autuação, com base nos fatos que expôs, e seu posterior cancelamento e arquivamento.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu ser procedente o lançamento tributário, cujo fundamento de sua decisão está consubstanciado na seguinte ementa:

“Ementa: DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário relativo à Cofins decai em dez anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da entrega da DCTF (Lei 8.212/91, art.45, I).

COMPENSAÇÃO – JUROS LEGAIS

Não incidem juros legais sobre o crédito tributário pago anteriormente, objeto da compensação (Lei 8.383/91, art.66 c/c Lei 9.069/95, art. 58).

Lançamento procedente”.

Intimada da decisão singular em 17/05/99, a recorrente interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolizado em 17/06/99, alegando os mesmos motivos já argüidos na peça impugnatória, requerendo a reforma da decisão de primeira instância.

À fls. 129, encontra-se comunicado da DRF em São Paulo - SP, que atesta o reconhecimento de liminar concedida à recorrente, a fim de que possa apresentar recurso voluntário independente de depósito recursal.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Preliminarmente, cabe a análise da decadência, uma vez que o lançamento foi realizado em 18/09/97, alcançando fatos geradores a partir de abril de 1992.

A modalidade de lançamento, neste caso, é a por homologação.

Os tributos, cuja modalidade de lançamento é por homologação, têm um tratamento diferenciado na legislação tributária, uma vez que a Fazenda Pública transfere para o contribuinte (sujeito passivo da obrigação) a incumbência de constatar a ocorrência do fato gerador, apurar a base de cálculo e aplicar a alíquota correspondente, a fim de apurar o *quantum* devido, antecipando o pagamento, limitando-se, aquela, a exercer o controle e administração tributários, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte.

Analisando o "lançamento por homologação", constatamos três momentos distintos, com características próprias: (i) o ato de formalização do contribuinte, em que reconhece o fato gerador e aplica a legislação fiscal ao fato jurídico; (ii) a antecipação do pagamento; e (iii) o ato homologatório da Fazenda Pública dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Na prática, a Fazenda Pública, ao conferir os procedimentos do contribuinte, mormente não expede um ato de homologação, mas, verificando o não cumprimento correto da obrigação tributária, realiza o lançamento de ofício, notificando o contribuinte a cumpri-lo.

O termo "lançamento por homologação" merece crítica severa, uma vez que não se pode atribuir ao contribuinte uma atividade exclusiva da administração. É que o art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento", definindo lançamento como sendo "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível".



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

Com muita propriedade, Paulo de Barros Carvalho¹ identifica a contradição lógica entre o ato de lançamento e o “lançamento por homologação”:

“A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresse, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.

Quando é que o funcionário da Fazenda lavra a homologação? Exatamente quando não pode celebrar ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o agente público exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico administrativo de homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.”

Assim posta a questão resta a pergunta: Se a homologação não se coaduna com lançamento, então o quê é objeto de homologação por parte da administração tributária?”.

Tal questão mostra-se fundamental para desvendar a questão colocada neste trabalho, pois, considerando ser a Contribuição Social um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, marcará o regime jurídico decadencial a que estará sujeita.

Para Paulo de Barros Carvalho, o que se homologa é o pagamento da obrigação tributária antecipada pelo contribuinte e não os procedimentos preparatórios realizados pelo contribuinte.

Aí repousa contundente divergência, que advém do pressuposto adotado pelo Mestre. O que se depura da obra citada é que, para Paulo de Barros Carvalho, os termos

¹ Curso de Direito Tributário. 7ª ed. Saraiva. 1995, pág. 283-284.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

“lançamento” do art. 142 e “lançamento” do art. 150, ambos do Código Tributário Nacional, têm identidade semântica. Entendo, data vênia, que há uma inconsistência lógica entre os conteúdos semânticos dos dois vocábulos, a exemplo do que é reconhecido amplamente com o vocábulo “tributo”.

O “lançamento” do art. 142, apesar de ser definido pela norma como procedimento, tem merecido grandes estudos dogmáticos, justificando e motivando sua ascensão à categoria de ato administrativo. As teses jurídicas acerca desse tema, apesar de majoritárias, encontram forte contraposição dos que entendem que o lançamento seja procedimento, como, literalmente, aduz o texto normativo.

Numa visão sistêmica do Direito, entendo que ambas as teses têm fortes argumentos para sustentação, a primeira, alicerçada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e do Direito Administrativo, que entende que é o ato administrativo que constitui, modifica ou extingue direitos. A segunda, na estrutura idealizada pelo Código Tributário Nacional, ou seja, a de que o lançamento instaura a relação jurídica através de um ato procedimental sujeito à revisão de ofício.

Podemos notar que, independentemente de qualquer norma que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, o poder-dever de a Fazenda realizar o lançamento é:

- (i) vinculado, ou seja, deve ser realizado segundo os ditames normativos legais, tanto no que tange às normas de competência que possibilitam o exercício da fiscalização como no que tange às normas de incidência tributária, que estabelecem o direito subjetivo da Fazenda no âmbito da relação jurídica tributária que acomete o sujeito passivo do dever de adimplir certa obrigação; e
- (ii) obrigatório, ou seja, salvo norma de igual ou superior hierarquia em sentido contrário, deve ser inexoravelmente o exercício funcional.

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo, ainda que decorrente de um procedimento fiscal, mas um ato administrativo de caráter declaratório da ocorrência de um fato imponível (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídica tributária entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo agente prolator



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

do ato, e o sujeito passivo, a quem fica acometido de um **dever jurídico**, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.

Sendo ato administrativo de lançamento, é **privativa da autoridade administrativa**, que tem o poder, de aplicar o direito e reduzir a **norma geral e abstrata em norma individual e concreta**. É, portanto, mais que um poder, é um **ato de dever** de aplicar a norma, de forma vinculada e obrigatória.

O Professor, Hugo de Brito Machado² ensina:

“A atividade administrativa de lançamento é **vinculada e obrigatória** sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da **obrigação tributária principal**, ou do descumprimento de uma **obrigação tributária acessória**, que a este equívale porque faz nascer também uma **obrigação tributária principal**, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a **autoridade administrativa tem o *dever* indeclinável de proceder ao lançamento tributário**. O Estado, como sujeito ativo da **obrigação tributária**, tem um **direito ao tributo**, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, **fazendo o lançamento**. A posição do Estado não se confunde com a posição da **autoridade administrativa**. O Estado tem um *direito*, a autoridade tem um *dever*.”

No mesmo sentido Alberto Xavier³ lembra que: “O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e **por isso se distingue** de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são, a rigor, atos de **aplicação da lei**, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais. ... Devemos, por isso, **aperfeiçoar a noção** de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o **ato administrativo de aplicação da norma tributária material** que se traduz na declaração da existência e **quantitativa da prestação tributária** e na sua conseqüente exigência.”

Aliomar Baleeiro, ao estudar o **Direito Tributário como ramo do Direito das Finanças**⁴, cuja origem não pode ser negada, entendia, a exemplo do **Código Tributário Nacional**, que:

² op. cit. Pág. 120

³ Xavier, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66.

⁴ Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/ 281, nº 193.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

“Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições.”

Não menos categórico, Américo Masset Lacombe⁵, ao tratar do tema “Crédito Tributário”, postula:

“A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato imponible prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (*obligatio, haftung*, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, *debitum, shuld*, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei tributária.”

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de, verificada a ocorrência do fato imponible, exercer sua atividade e lançar o tributo devido. Não tem o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional qualquer discricionariedade ao aplicar a norma, vinculando-se integralmente aos ditames da lei que o obriga a realizar o lançamento com o fim de preservar o bem e o interesse públicos.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

Assim, dada a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, em se tratando de lançamento por homologação, o contribuinte está obrigado a praticar todos os atos

⁵ Lacombe, Américo Masset. Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. CEJUP, Belém, 1997.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

preparatórios ao lançamento e antecipar o pagamento do tributo devido, que, para o caso em tela, encontrava-se sob suspensão da exigibilidade, por força do pedido de compensação.

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142, parágrafo único, do CTN), pelo fato de ser o lançamento ato administrativo vinculado.

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma individual e concreta (liminar concedida), ou geral e abstrata (suspensão da exigibilidade pelo depósito judicial), que, simplesmente, objetiva o vetor da relação jurídico-tributária acometida ao sujeito passivo.

Independentemente do conteúdo semântico que adotemos para o vocábulo “lançamento” do art. 142, não podemos estendê-lo para o vocábulo “lançamento”, do art. 150, ambos do CTN.

Coincide, no entanto, que lançamento é uma forma pela qual se verifica (seja através de ato ou de procedimento) a ocorrência do fato imponível, apura-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota devida, tudo com o fim de quantificar o tributo devido à Fazenda. É um método de identificação e apuração do núcleo obrigacional da relação jurídico-tributária.

O vocábulo “lançamento”, contido no art. 150 do CTN, por sua vez, não é ato privativo da autoridade tributária, nem mesmo é vinculado e obrigatório, para fins de responsabilidade funcional. Resta-lhe as características de procedimento constitutivo da obrigação tributária, pelo qual o sujeito passivo reúne os elementos probatórios dos eventos que se identificam com o fato jurídico.

Atribui-se ao sujeito passivo a função de colher os elementos constitutivos do fato imponível e de aplicar-lhe a norma jurídico-tributária, antecipando o pagamento do tributo devido, independentemente do estabelecimento da relação jurídico-tributária através do ato cogente do credor.

Trata-se de uma constituição material do crédito tributário (entendo como formal aquela instrumentalizada pela autoridade competente), que faz transparecer a relação jurídico-tributária ensejadora do dever de pagar.

É de ressaltar-se que, levando-se às últimas conseqüências a interpretação dos critérios para constituição do crédito tributário pela autoridade competente, nos termos do art. 142 do CTN (ato administrativo privativo e vinculado), enquanto não houvesse o exercício pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

autoridade, não haveria relação jurídico-tributária e, conseqüentemente, não seria possível falar em obrigação. Se não há relação jurídica regularmente constituída segundo os requisitos formais, não há obrigação exigível.

Se o pagamento extingue o crédito tributário, cabível, então, outro questionamento: qual crédito tributário será extinto, aquele que não foi constituído? Ou seja, admitindo-se a possibilidade de somente o ato administrativo constituir o crédito tributário, o pagamento antecipado não teria extinguido nada, pois não houve a regular constituição desse crédito.

Nessa dinâmica, podemos reconhecer que o vocábulo “lançamento”, nestas circunstâncias, não tem o mesmo conteúdo semântico do “lançamento” do art. 142 do CTN.

Ademais, na definição de lançamento por homologação, o Código Tributário Nacional o concebe como sendo aquele em que a legislação acomete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido (“... ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa ...”). Note-se que o traço que define o lançamento por homologação não é, efetivamente, a realização ou não do pagamento, mas, sim, o “dever” de antecipá-lo. Daí porque não podemos dizer que o fato de o contribuinte não cumprir esse dever altera a natureza jurídica da modalidade de lançamento. O tributo continuará sendo modalidade de lançamento por homologação.

Um caso prático, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, é conclusivo a esse respeito, vejamos: o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados é a saída da mercadoria do estabelecimento industrial. Ocorrido, o contribuinte realiza todas as operações lógicas para fazer incidir a norma e apurar o *quantum* devido. Quantificada a obrigação, o contribuinte leva o valor devido à compensação com os créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados obtidos com a entrada dos produtos adquiridos.

Ora, essa operação, ainda que correta, pode não resultar imposto a pagar, o que não desconfigura o Imposto sobre Produtos Industrializados como um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação.

Usando o recurso do absurdo, tendo o contribuinte incorrido em erro, seja de cálculo, seja por interpretação diversa da norma de incidência na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, e não tendo recolhido tributo algum por conta da compensação, perderia essa exação o caráter de tributo sob a modalidade por homologação?



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

Todos os procedimentos necessários foram praticados pelo contribuinte e esse é que estará sujeito à homologação, pois o foco da norma definidora não é o pagamento, mas, sim, a conduta acometida ao contribuinte de efetuar os atos preparatórios para constatar o fato gerador e quantificar o imposto.

Inegável que, ao proceder os atos preparatórios para conformar o crédito tributário devido, o contribuinte faz incidir a norma tributária sobre o fato jurídico hipoteticamente previsto na norma. É, na essência, um ato de aplicação da norma, que a administração tributária impôs ao contribuinte. Não se trata de mero recolhimento do tributo, mas, sim, a realização de um ato complexo que, através do emprego da norma jurídico-tributária, constata a ocorrência do fato gerador – fato imponível –, quantifica a base de cálculo e aplica a alíquota prevista, tudo para realizar a antecipação do pagamento.

O antecedente da norma jurídica, que obriga a antecipação do pagamento da exação, é que confere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação sua natureza jurídica e não o cumprimento da obrigação efetivamente.

O § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional dispõe:

“§ 1 - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.”

Mais uma vez, o que é objeto de homologação não é o pagamento, mas o “lançamento”. O termo “lançamento”, aqui utilizado, não é o ato administrativo de lançamento do art. 142 do CTN, mas o procedimento do contribuinte que constitui o antecedente da norma jurídica do dever de antecipação do pagamento.

Colocadas essas considerações, entendemos que o vocábulo “lançamento” do art. 150 do Código Tributário Nacional é procedimento, é dever instrumental acometido ao sujeito passivo, que deverá reunir todas as informações e elementos integrante da norma jurídica tributária, com o fim de possibilitar-lhe o dever de antecipar o pagamento do tributo.

O Código Tributário Nacional, no art. 156, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário.

Observe-se que o referido artigo contém 10 itens enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas, juntas, num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor, uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exequibilidade. É a norma secundária eleita por Lorival Vilanova⁶ que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

Está, pois, mal colocada a prescrição ao lado da decadência como modalidade de extinção do crédito tributário, pois esta se dá na forma indireta. Ao perder o direito à ação, o direito substantivo, indiretamente, perde sua capacidade de cogência jurídica.

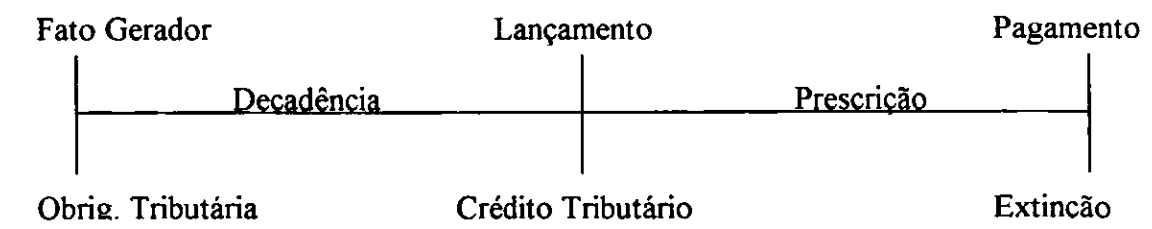
E embora, no art. 156 do CTN, a lei refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” –, ao defini-las, mais adiante, inverte, acertadamente, a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) e a prescrição refere-se à perda da ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174).

Se assim, podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173); e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

Na dicção da norma jurídica veiculada no referido art. 174, a prescrição começa quando termina a decadência – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário -, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes da verificação da decadência) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento).

Fábio Fanucchi captou bem essa mensagem, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição:



⁶ Causalidade e Relação no Direito. 2ª ed., Saraiva, 1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

E é exatamente aqui que se encontra a principal controvérsia: saber em que momento se dá o início da contagem do prazo decadencial e o momento em que se dá a constituição definitiva do crédito tributário para a Contribuição Social.

Há duas regras que disciplinam a decadência no Código Tributário Nacional: (i) a regra geral do art. 173; e (ii) a regra específica para os tributos, cuja modalidade de lançamento é por homologação, do art. 150, § 4º, como seguem:

A REGRA GERAL:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

A REGRA ESPECIAL:

“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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

§ 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.”

Como vimos, a natureza jurídica de uma modalidade de lançamento, instituto de direito, não pode ficar ao prazer da ocorrência de um fato, qual seja, ocorrer ou não a antecipação de pagamento. O fato é irrelevante, pois um tributo não deixará de ser da modalidade “por homologação” pela falta da antecipação do pagamento. Se a lei atribuiu o dever de antecipação, será o tributo por homologação.

A regra geral prevista no art. 173, inciso I, do CTN (especialmente o inciso I, pois nele é que se insere a polêmica), marca como termo inicial da decadência o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Mas, que lançamento? Aquele ato administrativo, privativo da autoridade fazendária, do art. 142, ou aquele procedimento do contribuinte, erroneamente denominado de “lançamento”, do art. 150, § 1º ambos do CTN.

Tenho para mim que o termo lançamento, neste caso, é o típico, previsto no referido art. 142, pois se trata de uma regra geral, que abrangia todas as modalidades de lançamento, salvo a que tenha regra específica.

Nesse contexto, insere-se o § 4º do art. 150 do CTN, que, repito, reza:

“§ 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.”

Para os lançamentos cuja modalidade é por homologação, o termo inicial é a data do fato gerador, aqui entendido como fato impositivo, ou seja, tem a Fazenda Pública cinco anos, a partir desse evento, para fiscalizar o contribuinte e dele exigir eventual tributo impago. Não ocorrendo, dá-se a homologação tácita, não sendo passível de cogitação o dilargamento do prazo, salvo a hipótese “comprovada” de dolo, fraude ou simulação. Foi um excesso, diga-se de passagem, o legislador ter utilizado o termo “comprovada”, pois o que não é comprovado não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

gera direito, ou seja, somente é possível falar em dolo fraude ou simulação se tais ocorrências forem comprovadas.

A idéia de que, não ocorrido o pagamento, o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação passaria da regra do § 4º do art. 150 para a regra do art. 173, inciso I, ambos do CTN, é uma criação, obra de uma engenharia jurídica, cujos fundamentos tomam como critério da determinação da natureza jurídica dos institutos não os dispositivos positivados, mas os eventos futuros e insertos do mundo fenomênico. Há uma interpretação do Direito pelo “fato” e não pela norma.

Diante disso, entendo ter decaído o direito de a Fazenda constituir os créditos tributários relativos à COFINS nos períodos de apuração de abril a maio de 1992.

A questão principal da presente demanda não está centrada na capacidade e possibilidade de a Fazenda Nacional rever a compensação realizada pela recorrente, relativamente aos créditos oriundos do pagamento indevido da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL com as parcelas vincendas da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, mas, sim, a quantificação do valor desse crédito e o valor que teria remanescido como impago por conta de uma quantificação maior.

Com efeito, a recorrente havia ingressado com medida judicial para ver tutelado seu direito de proceder à compensação tributária, sendo que isso lhe foi garantido, na forma da sentença de concessão da segurança, pelo MM Juiz da 18ª Vara Federal de São Paulo, cujo dispositivo prescreve a seguinte norma jurídica individual e concreta:

“Isto posto, e a vista do mais que consta dos autos, concedo a segurança para garantir os efeitos da compensação referida na inicial, devendo tal compensação ser feita entre tributos da mesma espécie, observados os referidos limites legais. Dita compensação far-se-á perante a repartição competente, ou diretamente pelo contribuinte sujeito ao controle posterior, observada paridade de critério na correção monetária integral de créditos e débitos a serem compensados. Ressalvado à autoridade competente plena fiscalização sobre os demais aspectos não objeto desta sentença, inclusive números que instruem os autos.”

Quando da apuração do quanto pago indevidamente, a autoridade fiscal elaborou a Planilha de fls. 25/26, obtendo valor compensado a maior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

Na esteira do entendimento judicial, em relação à paridade de tratamento entre a situação do contribuinte e a do Fisco, tenho para mim que a recorrente acabou por extrapolar os limites legais, sendo devido o lançamento na parte não decaída.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2001

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Luiz Roberto Domingo', written in a cursive style.

LUIZ ROBERTO DOMINGO



Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

**VOTO DO CONSELHEIRO ADOLFO MONTELO
RELATOR-DESIGNADO**

O presente processo trata do lançamento de exigência da COFINS por falta de recolhimento, em razão de alegada compensação, que foi considerada indevida para os fatos geradores de fls. 26.

Em razão do voto vencedor divergir daquele do Relator apenas com relação à matéria suscitada como decadência, passamos a apreciá-la.

Em sede de impugnação, mantida em fase de recurso, a recorrente, em preliminar, pede a nulidade do lançamento pela aplicação da decadência a partir do fato gerador e não a contar do exercício seguinte, porque a apuração é mensal e não anual.

Sobre o assunto, vejamos comentários contidos no Código Tributário Comentado⁸, tendo como Coordenador Wladimir Passos de Freitas:

“COMENTÁRIOS:

O CTN trata em dispositivos diversos (arts. 173 e 174) os dois institutos afins da decadência e da prescrição, ambos instrumentos indispensáveis para a estabilidade das relações jurídicas e para a paz social.

Ao longo do tempo, a doutrina e a jurisprudência têm procurado estabelecer critérios para distinguir a decadência da prescrição, embora, por vezes, tem-se colocado em dúvida a utilidade dessa dicotomia.

Certo é que nossas leis não só mencionam casos de decadência, diversos do da prescrição, mas atribuem a uma e outra efeitos diferentes. Em resumo, a decadência faz caducar o direito. O prazo dela não se interrompe.

⁸ Código Tributário Comentado. Vários autores. Coordenador Wladimir Passos de Freitas. Ed. Revista dos Tribunais. Pgs. 662/3. Art. 173, comentado por Manoel Alvares.



Processo : 13802.000556/97-81
 Acórdão : 202-13.043
 Recurso : 112.425

“A todo o direito corresponde a uma ação, que o assegura”
 (Código Civil, art. 75). A prescrição consumada extingue essa ação. O direito subsiste, impotente, como uma pistola sem gatilho”. (Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense, 10ª ed., p. 580, 1996)

A caducidade do direito de constituir o crédito tributário consoma-se em 05 (cinco) anos. Também é quinquenal o prazo de prescrição, mas ambos situam-se em momentos diversos. Enquanto o prazo decadencial flui, sem suspensões ou interrupções, entre a ocorrência do fato gerador (nascimento da obrigação tributária) até a constituição do crédito tributário, o curso da prescrição inicia-se com a constituição definitiva do mesmo crédito e pode sofrer solução de continuidade.

Entre um e outro, se houver recurso administrativo, poderá existir um lapso temporal imprevisível, vez que, constituído o crédito tributário, não se pode mais falar em decadência, mas também não teve início o prazo prescricional, cujo *dies a quo* será o da notificação da decisão final proferida no processo administrativo. Vale dizer: enquanto pendente de julgamento final, via administrativa, a defesa do contribuinte, não correrá prazo de decadência ou de prescrição.

Segundo Luciano Amaro⁹, quando fala de contagem do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, “... qualquer lançamento realizável dentro de certo exercício (e que não seja efetivamente implementado nesse exercício) poderá ser efetuado em cinco anos após o próprio exercício em que se iniciou a possibilidade jurídica de realiza-lo”.

Os agentes da fiscalização tributária, na prática, contam o prazo retroativamente: ao iniciarem uma fiscalização, sabem que podem constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos desde o quinto ano anterior ao corrente. A regra deste inciso I do art. 173 facilita a contagem de prazo decadencial, não sendo necessário, via de regra, considerar quaisquer minúcias.

A decadência refere-se, em verdade, sempre ao lançamento de ofício, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo normalmente está sujeito.

Quando se fala em decadência do direito do Fisco lançar, por óbvio está-se referindo ao lançamento de ofício, que é a modalidade prevista em lei para alguns tributos, mas que também tem importante papel supletivo da falta de colaboração e atuação do contribuinte nos casos de lançamento por declaração e por homologação.

⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 2ª ed., 1988, p.382



Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

Ainda, segundo Luciano Amaro¹⁰:

“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio). O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constate omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de “antecipar” o pagamento do tributo.”

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses: a) **havendo pagamento** por parte do contribuinte, o prazo para que o Fisco proceda à fiscalização e efetue lançamento de ofício, por entender insuficiente o recolhimento efetuado, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Escoado esse prazo, ocorre a homologação tácita, não cabendo mais o Fisco realizar qualquer lançamento relativamente àquele fato gerador; e b) **não havendo pagamento**, não há que se falar em prazo para homologação, de maneira que, na ausência de regra específica para incidir, aplica-se a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, terá o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do ano seguinte àquele em que o contribuinte deveria ter efetuado o pagamento e não o fez, para proceder a um lançamento supletivo.

Dessa forma, havendo pagamento, aplica-se o § 4º do art.150 do CTN; não havendo, aplica-se o inciso I do art. 173, do mesmo diploma legal, e, no caso em questão, não houve qualquer pagamento, que, ainda, pode ser citado o mesmo doutrinador¹¹:

“Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento “antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois, simplesmente não há o que homologar, a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art.150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco

¹⁰ AMARO, Luciano. Dircito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 2ª ed., 1988, p.382

¹¹ Idem, pg. 384.



Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.”

Também é este o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Recurso Especial não conhecido.” (STJ, 2ª T, Resp. nº 169246/SP, Relator Min. Ari Pargendler, jun/1998, DJ de 29.06.98, p.153).

É minha opinião que não deve ser adotado o entendimento de que o prazo decadencial conta-se a partir da expiração do prazo para homologação, o que dobra o prazo para 10 anos, como decidido pelo STJ, 1ª Seção:

“TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO. Estabelece o art. 173, inciso I, do CTN que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Se não houve pagamento, inexistente homologação tácita. Com o encerramento do prazo para homologação, 5 (cinco) anos, inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. Embargos recebidos.” (STJ, 1ª Sessão, EDivREsp 132.329/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, abr/1999). Transcrições tiradas das pgs. 592/3, Leandro Paulsen, Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, Livraria e Editora do Advogado, 2ª ed., Porto Alegre, 2000.

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13802.000556/97-81
Acórdão : 202-13.043
Recurso : 112.425

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, os prazos de decadência previstos nos arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN, são excludentes um do outro.

Início da contagem do prazo decadencial: para o caso de lançamento de ofício ou por declaração, é regra geral que o início do quinquênio decadencial se dá no *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*, nos termos do disposto no inciso I do art.173. O primeiro dia do exercício seguinte é o dia 1º de janeiro, e não o primeiro dia útil do ano, vez que o ano civil coincide com o exercício financeiro e o prazo de decadência não se interrompe, nem se suspende.

A apuração da falta de recolhimento da COFINS está demonstrada no Termo de fls. 24/26.

Quanto aos **juros**, não assiste razão, ao invocar o direito de inclui-lo no somatório do crédito do FINSOCIAL, visto que na decisão judicial nada consta neste sentido.

No que diz respeito à exigência da multa de ofício, não há nada a reparar na decisão de primeira instância neste sentido, visto que a penalidade pecuniária consta de norma legal em pleno vigor, que não foi declarada inconstitucional.

No presente lançamento, é exigida a **Contribuição** para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, referente aos períodos de **apuração de 30/04/92, 31/05/92, 30/09/92 a 30/12/92, 30/09/94 a 31/12/94 e 31/01/95**, e, considerando o disposto no art. 173, I, do CTN, não ocorreu a decadência de nenhum daqueles fatos geradores.

Mediante todo o exposto, o mais que dos autos consta, e devido à não existência do direito de adição de juros ao crédito do FINSOCIAL, utilizado na compensação com a COFINS, e ao fato de não ter ocorrido a decadência de nenhum dos fatos geradores (fls. 34) constantes do lançamento, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2001

ADOLFO MONTELO