



Processo nº : 13808.004258/98-55
Recurso nº : 116.845
Acórdão nº : 203-08.056

Recorrente : PROJETE CONSTRUTORA LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL
Nº 203 - 116845

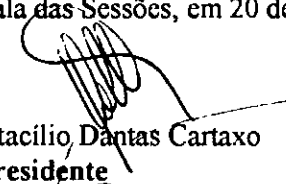
NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. As contribuições sociais, dentre elas a referente à COFINS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos 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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **PROJETE CONSTRUTORA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Maria Cristina Roza da Costa e Otacílio Dantas Cartaxo.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Lina Maria Vieira
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski, Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/cf



Processo nº : 13808.004258/98-55
Recurso nº : 116.845
Acórdão nº : 203-08.056

Recorrente : PROJETE CONSTRUTORA LTDA.

RELATÓRIO

A empresa acima qualificada recorre a este Colendo Conselho da decisão proferida pela autoridade singular, que julgou procedente o lançamento, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 70 a 72, relativo à insuficiência de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, nos períodos de apuração de outubro e novembro de 1992 e janeiro a outubro de 1993.

Inconformada com a autuação a interessada apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 74 a 76, arguindo a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, interpondo medida judicial, no sentido de obter do Poder Judiciário declaração de inexistência de relação jurídica válida que a obrigue a pagar a COFINS e, ancorada na Medida Cautelar de nº 92.0-068037-2, efetuou os depósitos judiciais garantidores do feito, informando que o processo foi encerrado, com ganho de causa para a União, tendo os depósitos sido convertidos em renda em 16.01.95.

Alega, em preliminar, a decadência do direito de a Fazenda Pública proceder aos lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos até junho de 1993, albergada no disposto no art. 150, § 4º, do CTN, vez que o auto de infração foi lavrado em 28.07.98, conformando-se com o lançamento referente ao período de julho a outubro de 1993 e recolhendo referida contribuição conforme DARF de fls. 86 a 87.

Julgando o feito, às fls. 93 a 96, a autoridade monocrática manteve a exigência, afastando a preliminar de decadência argüida, vez que o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, estabelece o prazo de dez anos para a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos, acolhendo os recolhimentos efetuados através dos DARF de fls. 86 e 87, sujeitos a auditoria de cálculo e confirmação do recolhimento.

Irresignada com a decisão monocrática a interessada interpôs, com guarda de prazo, recurso voluntário dirigido a este Colegiado, às fls. 99 a 102, reeditando as mesmas razões de defesa apresentadas em sua peça impugnatória.

À fl. 104 foi anexado o comprovante de depósito recursal.

É o relatório.



Processo nº : 13808.004258/98-55
Recurso nº : 116.845
Acórdão nº : 203-08.056

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
LINA MARIA VIEIRA

O recurso é tempestivo e encontra-se acompanhado do depósito recursal previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72 com as alterações introduzidas pelo art. 32 da Medida Provisória 1.973-60/00 e reedições posteriores. Dele conheço.

A matéria litigiosa restringe-se ao exame da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos referentes à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, cujos fatos geradores tenham ocorrido até junho de 1993, vez que, relativamente ao lançamento dos período de julho a outubro de 1993, a recorrente se conforma com a autuação, tendo efetuado os recolhimentos devidos, conforme DARF de fls. 86/87.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

A recorrente suscita preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos até junho de 1993, sob a alegação de que a COFINS está sujeita ao prazo decadencial de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, e não de dez anos, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91, como fundamentou a autoridade singular.

A meu ver, procede a argumentação da recorrente.

Apesar de não caber a este Colegiado, integrante do Poder Executivo, negar aplicação a dispositivo legal enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, entendo que 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 relativos à COFINS são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem mencionados dispositivos legais, *in 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)



Processo nº : 13808.004258/98-55
Recurso nº : 116.845
Acórdão nº : 203-08.056

“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.

§ 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, entendo que a aplicabilidade de mencionado art. 45 e demais parágrafos tem como destinatária, unicamente, a Seguridade Social, e 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.

Nesse sentido, vale transcrever trecho do voto do eminente Ministro Carlos Velloso, proferido no julgamento do RE nº 138.284/8/CE pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em Sessão de 1º de julho de 1992:

“As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em I.a Contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição.

4



Processo nº : 13808.004258/98-55
Recurso nº : 116.845
Acórdão nº : 203-08.056

São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239) [...]

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, 'a'). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, 'b'). Quer dizer, os prazos de decadência e prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149)." (negritei)

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquela 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".

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:



Processo nº : 13808.004258/98-55
Recurso nº : 116.845
Acórdão nº : 203-08.056

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 caso 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 nº 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



Processo nº : 13808.004258/98-55
Recurso nº : 116.845
Acórdão nº : 203-08.056

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 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,



Processo nº : 13808.004258/98-55
Recurso nº : 116.845
Acórdão nº : 203-08.056

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.'

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

'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.

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



Processo nº : 13808.004258/98-55
Recurso nº : 116.845
Acórdão nº : 203-08.056

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 obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologado o que não está pago.

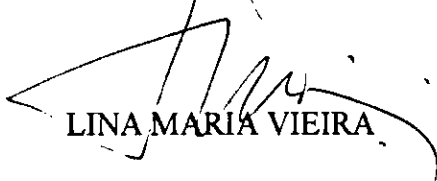
Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao 'conhecimento da atividade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

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS 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 de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS para os fatos geradores ocorridos até junho de 1993, vez que o auto de infração foi lavrado em 28.07.98, portanto, há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores.

Em virtude de todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002


LINA MARIA VIEIRA