



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 14 / 12 / 2003  
Rubrica. *[Assinatura]*

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08,018

Recorrente : ASSOCIAÇÃO CULTURAL EDUCACIONAL FRANCA S/C LTDA. - ACEF

Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL

Nº RP/203-115835

**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. **Preliminar acolhida.**

**PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.** Ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, não há de se suscitar a nulidade do auto de infração lavrado com base em documentos fiscais da própria empresa. **Preliminar rejeitada.**

**COFINS. IMUNIDADE. ISENÇÃO.** O benefício previsto no § 7º do art. 195 da CF/88 e confirmado pelo inciso III do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91 somente pode ser invocado quando atendidos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91. **MULTA DE OFÍCIO.** É exigível nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, visto que o lançamento decorre de procedimento de ofício.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
ASSOCIAÇÃO CULTURAL EDUCACIONAL FRANCA S/C LTDA. – ACEF.




**Processo nº : 13855.001636/99-46**  
**Recurso nº : 115.835**  
**Acórdão nº : 203-08.018**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em acolher a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Otacilio Dantas Cartaxo (Relator), Renato Scalco Isquierdo e Maria Cristina Roza da Costa. Designada a Conselheira Lina Maria Vieira para redigir o acórdão; e **II) por unanimidade de votos: a) em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração; e b) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 19 de março de 2002

  
Otacilio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

  
Lina Maria Vieira  
**Relatora-Designada**

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

Eaal/cf/ovrs/mdc



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

Recorrente : ASSOCIAÇÃO CULTURAL EDUCACIONAL FRANCA S/C LTDA.  
- ACEF

## RELATÓRIO

Transcrevo o relatório da decisão recorrida:

*“A empresa em epígrafe foi autuada em relação à Cofins, por falta de recolhimento da contribuição.*

*Foram dados como infringidos os arts. 1º a 5º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.*

*Foram lançados os valores de contribuição de R\$ 152.244,23, de juros de mora de R\$ 61.690,35, e de multa de R\$ 114.183,25, totalizando o crédito tributário de R\$ 328.117,83.*

*A presente autuação decorreu daquela constante do processo nº 13855.000334/98-61, relativo à matriz. Inicialmente, havia sido autuada somente a matriz, pelo valor total dos créditos relativos à matriz e à filial. Posteriormente, solicitou-se diligência para se verificar a forma de recolhimento da entidade, que não havia optado pelo recolhimento centralizado.*

*Assim, apartou-se a matéria inicialmente constante daquele processo, tendo sido lavrado o presente auto de infração, em que se tributou apenas o faturamento da filial.*

*A entidade entendia estar imune da incidência da Cofins, pelo fato de não possuir fins lucrativos. Apresentou, assim, a impugnação de fls. 34 a 45, acompanhada dos documentos de fls. 46 a 73.*

*Preliminarmente, alegou que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda, em relação aos valores devidos até dezembro de 1994. Citou jurisprudência.*

*Ainda preliminarmente, alegou que a fiscalização teria afirmado que a verificação das irregularidades deu-se por amostragem, o que implicaria a nulidade do procedimento.*



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

*No mérito, alegou que, por ser entidade sem fins lucrativos, seria imune da exigência da Cofins. Segundo a interessada, a imunidade ocorreria nos termos CF/88, arts. 195, VI, c, e 195, § 7º.*

*Citou jurisprudência de Tribunais Regionais Federais, acerca da imunidade de impostos do art. 150. Acrescentou que o Sr. Prefeito Municipal de Franca concluiu que a empresa cumpriria os requisitos do CTN, art. 14, o que bastaria para se considerada imune."*

A autoridade julgadora de primeira instância, às fls. 76/86, mantém na íntegra o lançamento de ofício, em decisão assim ementada:

*"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Data do fato gerador: 30/06/1993, 31/07/1993, 31/08/1993, 30/09/1993, 31/10/1993, 30/11/1993, 31/12/1993, 31/01/1994, 28/02/1994, 31/03/1994, 30/04/1994, 31/05/1994, 30/06/1994, 31/07/1994, 31/08/1994, 30/09/1994, 31/10/1994, 30/11/1994, 31/12/1994*

*Ementa: RECOLHIMENTO DESCENTRALIZADO DE TRIBUTOS. SEPARAÇÃO DOS DÉBITOS EM NOVO LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.*

*Inexiste decadência em relação ao lançamento de débitos de contribuição relativos a filial, quando os referidos valores já tenham constado de lançamento primitivo em nome de matriz.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*Data do fato gerador: 30/06/1993, 31/07/1993, 31/08/1993, 30/09/1993, 31/10/1993, 30/11/1993, 31/12/1993, 31/01/1994, 28/02/1994, 31/03/1994, 30/04/1994, 31/05/1994, 30/06/1994, 31/07/1994, 31/08/1994, 30/09/1994, 31/10/1994, 30/11/1994, 31/12/1994, 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 30/04/1995, 31/05/1995, 30/06/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995, 31/10/1995, 30/11/1995, 31/12/1995, 31/01/1996, 28/02/1996, 31/03/1996, 30/04/1996, 31/05/1996, 30/06/1996, 31/07/1996, 31/08/1996, 30/09/1996, 31/10/1996, 30/11/1996, 31/12/1996, 31/01/1997, 28/02/1997, 31/03/1997, 30/04/1997, 31/05/1997, 30/06/1997, 31/07/1997, 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997, 30/11/1997, 31/12/1997, 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998*

*Ementa: IMUNIDADE. ENTIDADES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS.*



**Processo nº** : 13855.001636/99-46  
**Recurso nº** : 115.835  
**Acórdão nº** : 203-08.018

*Somente são imunes das contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE”.*

Inconformada com a decisão singular, a atuada apresenta, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 190/219, onde reitera suas razões de impugnação.

Protesta também no seu recurso contra a exigência da multa de ofício.

Às fls. 252 há prova da existência de depósito recursal.

É o relatório.



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, VENCIDO QUANTO AO ITEM DECADÊNCIA

O recurso cumpre todos os requisitos legais necessários para o seu conhecimento.

Conforme relatado, a recorrente argumenta, preliminarmente, a decadência dos créditos referentes aos anos de 1993 e 1994 e a nulidade do feito fiscal por ter sido realizado por amostragem, e, no mérito, estar imune à exigência da COFINS nos termos dos arts. 195, VI, c, e 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988.

Questiona, ainda, o lançamento da multa de ofício.

Sobre a preliminar de decadência, dispõe o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, *verbis*:

*“Art. 45. O direito de a 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.”*

Dessa forma, verifico que não houve a decadência dos créditos de COFINS relativos aos anos de 1993 e 1994, já que o Auto de Infração de fls. 01 foi lavrado em 30/12/99.

Ademais, a Primeira Seção do STJ entende (RESP nº 101407/SP) que a decadência dos tributos lançados por homologação, uma vez não havendo antecipação de pagamento, é de cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito de a administração tributária homologar o lançamento.

Quanto à preliminar de nulidade do auto de infração, por ter sido lavrado com base em amostragem, vejo que não assiste razão à recorrente.

Sobre esse argumento, esclarece muito bem o julgador de primeira instância:

*“Em relação ao que constou do termo e encerramento de fl. 23, relativamente à verificação por amostragem, somente é possível concluir que o ‘cumprimento das obrigações’ é que foi verificado por amostragem. Isso significa que, por amostragem, a fiscalização verificou se a empresa estava ou não cumprindo as obrigações.*



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

*Evidentemente, após ter verificado que não as estava cumprindo, o procedimento que se seguiu não se baseou em amostragem.*

*Ora, é por mais óbvio que a empresa entendia não ser contribuinte da Cofins. Assim, é igualmente óbvio ao extremo que não recolhia um centavo da contribuição. Portanto, a fiscalização apurou as bases de cálculo de todos os períodos e as tributou. Isto, mais obviamente ainda, jamais poderia ter sido feito por amostragem."*

Também, cabe ressaltar que nos autos não ocorre nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, que possa suscitar a nulidade do auto de infração ou mesmo da decisão de primeira instância.

Isso posto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade suscitadas pela recorrente.

Em relação à isenção (imunidade), prevista no § 7º do art. 195 da CF/88, alegada pela recorrente, vejo que se refere a entidades beneficentes de assistência social, que atendem às exigências da lei. Ser entidade educacional sem fins lucrativos, não consiste, por si só, em condição suficiente para fruição do benefício fiscal citado.

§ 7º do art. 195 da CF/88, *verbis*:

*"§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências de lei."*

Confirmando o dispositivo constitucional a Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, assim estipula, no inciso III do art. 6º, *verbis*:

*"Art. 6º São isentas da contribuição:*

*(...)*

*III – as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."*

A Lei nº 8.212/98, no art. 55, determina os requisitos necessários para o exercício do direito de isenção das Contribuições para a Seguridade Social:



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

*“Art. 55. Fica isenta das contribuições que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:*

*I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*II – seja portadora do Certificado ou Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;*

*III – promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;*

*IV – não percebam seus diretores, conselheiros sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V – aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de sus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional de Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.” (grifei)*

Isso posto, verifico que a recorrente não apresenta nos autos o Certificado ou Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos, do período exigido no auto de infração em lide, para estar isenta/imune à incidência da COFINS.

Em relação à multa de ofício, sua aplicação tem amparo no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*“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 após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, ...”.*



**Processo nº** : 13855.001636/99-46  
**Recurso nº** : 115.835  
**Acórdão nº** : 203-08.018

Portanto, é correta a aplicação da multa de ofício, visto que a exigência foi formalizada em procedimento de ofício.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2002

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

VOTO DA CONSELHEIRA LINA MARIA VIEIRA  
RELTORA-DESIGNADA QUANTO AO ITEM DECADÊNCIA

Designada para proferir o voto vencedor do presente acórdão relativo à decadência e nada tendo a acrescentar ao relatório, que adoto, passo a expor as razões que fundamentam minha dissidência com o voto do ilustre Relator.

A questão posta a este Colegiado restringe-se ao exame da decadência do direito de a Fazenda Nacional exigir a Contribuição para a COFINS, no período de junho/93 a dezembro/94, em face da regra do artigo 150, § 4º, do CTN.

A Fazenda Pública defende que o prazo de decadência para a COFINS é de 10 (dez) anos, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Com a devida vênia, discordo do posicionamento adotado pelo ilustre Relator, pois entendo que a previsão contida na Lei nº 8.212/91 não constitui fundamento jurídico válido para afastar a preliminar argüida, na medida em que prescrição e decadência são matérias reservadas exclusivamente à lei complementar, *ex vi* do artigo 146, inciso III, letra "b", da Constituição Federal, sendo, portanto, forçoso reconhecer que as regras estabelecidas no Código Tributário Nacional – CTN, a respeito da decadência, sobrepõem-se às contidas na Lei nº 8.212/91.

A meu ver, procedem as ponderações da recorrente, quando alega que a Contribuição para a COFINS tem natureza tributária e está sujeita ao prazo decadencial de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, recepcionado pela atual Constituição Federal como Lei Complementar.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a integrar o Sistema Tributário Nacional, sendo esse entendimento pacífico na doutrina e jurisprudência. Nesse sentido é o posicionamento do Eg. Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE nº 146.773-SP.

Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido em seu artigo 45, *caput* e inciso I, o prazo decadencial de 10 (dez) anos, a jurisprudência deste Colegiado é no sentido de que deve prevalecer o prazo quinquenal, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, no caso de lançamento por homologação, sob pena de afronta aos princípios constitucionais vigentes.

Dispõem os arts. 146, III, "b", e 149 da Constituição Federal de 1988:

*"Art. 146 - Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;  
(...)*

*Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.” (negritei)*

Assim, deve a Fazenda Pública seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional, que tem eficácia de lei complementar, cujas regras só podem ser modificadas por outra lei complementar e não por lei ordinária, como é o caso da Lei nº 8.212/91.

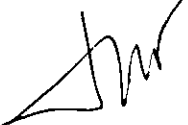
Nesse sentido, vale transcrever trecho do voto do eminente Ministro Carlos Velloso, proferido no julgamento do RE nº 138.284/8/CE pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em Sessão de 1º de julho de 1992:

*“As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em 1.a Contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. 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 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*:

 11



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

*“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:*

- 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*



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

*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 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*



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

*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.'*

*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*



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

*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 conseqüência, 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 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." (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 Financiamento da Seguridade Social – 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



Processo nº : 13855.001636/99-46  
Recurso nº : 115.835  
Acórdão nº : 203-08.018

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 no período de junho/93 a novembro/94, vez que o auto de infração foi lavrado, somente, em 30 de dezembro de 1999.

Por essas razões, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência argüida pela recorrente.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2002

  
LINA MARIA VIEIRA