



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes		
Publicado no Diário Oficial da União		
de	24	05
	2002	
	Rubrica	8

85

Processo : 16327.001107/99-27

Acórdão : 203-07.813

Recurso : 114.785

Sessão : 07 de novembro de 2001

Recorrente: BANCO J. P. MORGAN S.A.

Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA – O Decreto-Lei nº 2.052, de 03/08/83, bem como a Lei nº 8.212/90, estabeleceram o prazo de dez anos para a decadência do FINSOCIAL. Além disso, o STJ pacificou o entendimento de que o prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN somente se inicia após transcorrido o prazo previsto no artigo 150 do mesmo diploma legal. **Preliminar rejeitada. FINSOCIAL - LIMINAR CONCEDIDA EM SEDE DE MEDIDA CAUTELAR - EFEITOS** – Indevida a exigência de multa. Assunto sedimentado com a publicação da Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, ao introduzir modificações no artigo 151 do CTN, assim redigido: *Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) "IV a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;"*. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: BANCO J. P. MORGAN S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

I) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de *decadência*. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Antonio Augustos Borges Torres (Suplente), Mauro Wasilewski e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes para redigir o acórdão nesta parte; e II) no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2001


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente).

Eaal/cf/cesa



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

Recorrente : BANCO J. P. MORGAN S.A.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração (ciência em 25/05/99) exigindo-lhe a Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), relativo aos fatos geradores ocorridos em 11/91 a 12/91 e 01/91 a 03/92.

Consta do Relatório de fls. 187/188, efetuado pela autoridade singular, que:

"O Contribuinte havia ajuizado anteriormente a Medida Cautelar nº 92.0000459-8 (fls. 36 a 42), com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário independente de depósito em dinheiro, e a Ação Declaratória de Rito Ordinário n.º 92.0017798-0 (fls. 45 a 53), de inexistência de relação jurídico-tributária, para tornar inexigível o crédito referente ao FINSOCIAL e permitir a compensação das quantias pagas anteriormente a esse título. A autuação teve a finalidade exclusiva de evitar a decadência do direito de constituir o correspondente crédito tributário, e refere-se tão somente ao período em que a contribuição deixou de ser recolhida, tomando por base de cálculo os valores informados em demonstrativo elaborado pelo próprio contribuinte.

Cientificado em 25/05/1999, o contribuinte, inconformado, interpôs tempestivamente a impugnação de fls. 145 a 181, em 24/06/1999, na qual requer que a autuação seja julgada insubsistente, determinando-se o arquivamento dos autos. Em sua defesa o impugnante alega, em síntese, que a lavratura em questão é manifestamente ilegal, pois além de ferir os princípios da moralidade e razoabilidade que deveriam nortear a Administração Pública, ofende o art. 66 da Lei 8.383/1991, com suas posteriores alterações e regulamentações, que autoriza a compensação independente de prévio requerimento, entre tributos de mesma espécie e destinação constitucional. Quanto ao fundamento de fato da autuação, ou seja, a falta de pagamento do FINSOCIAL dos meses de novembro e dezembro de 1991, janeiro, fevereiro e março de 1992, nenhuma alegação de defesa foi apresentada.



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

Consta do processo as certidões de objeto e pé das ações judiciais, dando conta de que na Medida Cautelar (fl. 37), ajuizada para suspender a exigibilidade do crédito tributário referente ao FINSOCIAL, independente de depósito em dinheiro, houve a concessão de liminar e, posteriormente, a prolação de sentença de procedência do pedido, da qual houve recurso necessário e recurso de apelação, ambos improvidos. Na ação principal (fl. 35), movida com o fim de declarar a inexigibilidade do crédito tributário e também para efetuar a compensação das quantias pagas a título de FINSOCIAL desde o mês de fevereiro de 1989 com os valores a serem recolhidos a título de contribuição social sobre o lucro, faturamento ou folha de salários, o pedido foi julgado procedente, sentença contra a qual foram interpostos recurso necessário e recurso de apelação, parcialmente providos, no sentido de declarar constitucional o FINSOCIAL com alíquota de 0,5% e condenando a União Federal a restituir à parte autora as diferenças recolhidas a maior (fl. 94)."

A autoridade singular, por meio da Decisão DRJ/SPO nº 1072, de 30/03/00, manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Data do fato gerador: 30/11/1991, 31/12/1991, 31/01/1992, 28/02/1992, 31/03/1992

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA JURÍDICA.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial argüindo a inconstitucionalidade de norma jurídica importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto, quanto a essa alegação.

FINSOCIAL. INADIMPLÊNCIA.

Ausência de qualquer alegação de defesa quanto à falta de pagamento do FINSOCIAL referente aos meses considerados no auto de infração. Lançamento que deve ser mantido. A compensação de créditos tributários prevista na lei não é automática.



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Ausentes quaisquer das hipóteses de suspensão do crédito tributário previstas em lei, é cabível a multa por falta de pagamento.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Inconformada, a contribuinte alega ter ocorrido a figura da decadência, em face do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN; e que, em face do art. 63 da Lei nº 9.430/96, não poderia lhe ser exigida a multa de ofício, em razão da suspensão da exigibilidade.

Requer, ao final, que o valor depositado nos termos do art. 32 da MP nº 1973-61 seja revertido em seu favor, nos termos previstos na Lei nº 9.703/98, nos Decretos nºs 2.850/98 e 2.924/98 e demais disposições cabíveis.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

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

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

Conforme relatado, tratam os autos das seguintes matérias: a) extinção do crédito em face da decadência; e b) inaplicabilidade da multa de ofício, em razão da suspensão da exigência do crédito tributário (art. 151 do CTN).

Da figura da decadência

O auto de infração foi lavrado em 25/05/99, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 11/91 a 03/92.

Sobre o assunto, já tive oportunidade de me manifestar. Para tanto, adoto as razões de decidir constantes do Acórdão CSRF/02-0.949 (FINSOCIAL), julgado procedente ao contribuinte, por maioria de votos, em out/00, na qual fui relatora. As conclusões aqui expostas são, em parte, reproduzidas naquele voto.

O centro de divergência reside na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e no Decreto-Lei n.º 2.052/83, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para o FINSOCIAL, se é de 10 ou de 05 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e no dizer de MAXIMILIANO ¹: *"A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermenêuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém, jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações; porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."*

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



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: 1) a inércia do titular do direito; e 2) o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge, assim, o direito de ação, que visa pleitear a reparação do direito lesado; e c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.²

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e, se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.³

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito.

² Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910.

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



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

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

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

A Fazenda tem defendido que o prazo de decadência para o FINSOCIAL é de 10 anos, com fundamento na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150, § 4º, ⁴ e 173, inciso I ⁵, do Código Tributário Nacional, e no Decreto-Lei nº 2.049, de 01/08/83, enquanto que os contribuintes entendem que é de 05 anos, como previsto nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional, conforme o caso.

Análise doutrinária de alguns julgados do STJ.

⁴“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 homologue. (...)”

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 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.*”

⁵“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 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.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ ⁶ que reconheceram, no passado⁷, o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier ⁸ teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar, algumas decisões do STJ referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, § 4º, do CTN, se refere à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar, afirma o respeitável doutrinador que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN). Em terceiro lugar, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz, ainda, o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões: *"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, par. 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento 'poderia ter sido praticado' - com o prazo do art. 150, parágrafo 4º - que define o prazo em que o lançamento 'poderia ter sido praticado' como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, parágrafo 4º."*

Para o doutrinador Alberto Xavier ⁹, a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência *"é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica."* As decisões proferidas pelo STJ são, também, juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º, aplica-se, exclusivamente, aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame

⁶ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ

⁷ Atualmente, veja-se: RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em RESP 101.407-SP (98 88733-4).

⁸ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pag 7/13.

⁹ Idem citação anterior.



Processo : 16327.001107/99-27

Acórdão : 203-07.813

Recurso : 114.785

da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

O referido art. 150, § 4º, pressupõe um pagamento prévio, e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que se permita exercer o controle. O mencionado art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que se alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado¹⁰.

O disposto no § 4º do artigo 150 do CTN determina que se considera *"definitivamente extinto o crédito"* no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, não há como acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar definitivamente extinto o crédito. *"Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua 'ressurreição' no segundo."*¹¹

Oportunas, também, as lições do doutrinador Luciano Amaro¹², assim transcritas:

"A norma do artigo 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não no ano em que termina essa possibilidade". (negritei)

Ainda, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo de Barros Carvalho¹³ assim se manifestou sobre a matéria:

"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fática do pagamento, afirmado em termos precários, e tanto é assim que se mostra carente de um juízo valorativo que possa legitimá-lo perante o sistema

¹⁰ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pag 313/314.

¹¹ Fábio Fanucchi em "A decadência e a prescrição em Direito Tributário" - Ed. Resenha Tributária, SP - 1976, pag 15/16.

¹² - Em Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385

¹³ publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, pags. 70 a 77.



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

positivo. Mas, sucede que a segurança das relações jurídicas não se compadece com a incerteza de uma atuação por parte da Administração Fazendária que os administrados não possam prever. De fato, não se compreenderia que ficassem eles, ad infinitum, ao sabor das possibilidades da ação administrativa, assistindo, passivamente, à deterioração de seus interesses, pelo fluxo inexorável do tempo. Por isso, como garantia da firmeza e segurança das relações do direito, prescreve a legislação um prazo determinado para que o Poder público exerça as suas prerrogativas homologatórias, findo o qual os pagamentos antecipados serão tidos por homologados, por força de um comportamento omissivo do titular do direito subjetivo ao tributo. O silêncio do fisco, prolongado no intervalo de 5 (cinco) anos, faz surgir um fato jurídico sobremodo relevante, na medida que produz a homologação tácita ou a homologação ficta. Este o inteiro teor do parágrafo 4º, do já mencionado artigo 150, do CTN, lembrando apenas que o termo inicial desse intervalo é a ocorrência do fato gerador, marco que poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual aquilo que se homologa é o pagamento antecipado e não o fato jurídico tributário ou a série de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Conta-se lapso de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que ocorreu o fato gerador. Findo o referido trato de tempo, os pagamentos antecipados porventura promovidos dar-se-ão por homologados, na forma do artigo 150 do CTN. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois entendo existir, para a Fazenda, o direito de exercer tacitamente seus deveres homologatórios, manifestando, quando assim consultar seus interesses, a faculdade de manter-se quieta, omitindo-se. A oportunidade é boa para estabelecermos uma diferença importante: o espaço de tempo que a Administração dispõe para lavrar o lançamento, nos casos de tributos por homologação é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (prazo de decadência). Dentro desse período, os agentes públicos poderão tanto homologar os pagamentos, quanto constituir os créditos de tributos não pagos antecipadamente. Por outro lado, nos casos de comportamento omissivo da Administração, decorridos cinco anos do fato gerador sucederá o fato da decadência com relação aos pagamentos antecipados que não foram regularmente promovidos, ao mesmo tempo em que operará a homologação tácita com relação aos pagamentos antecipados que tiverem sido concretamente efetivados. Enquanto o fato jurídico da decadência determina a perda do direito de efetuar o lançamento, o fato jurídico da homologação



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

tácita consubstancia a própria realização do direito de homologar, se bem que por meio de um comportamento omissivo."

Feitas as considerações gerais, passo, igualmente, ao estudo especial da decadência das contribuições.

A Decadência das Contribuições Sociais.

Entendiam alguns, no passado, que a Contribuição para o FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-Lei nº 1.940/82 e extinta a partir de abril/92 pela LC nº 70/91, e a Contribuição para o PIS/PASEP, instituída pelas Leis Complementares nºs 07/70 e 08/70, já tinham regras próprias de decadência.

Com efeito, o Decreto-Lei nº 2.049/83, art. 3º (FINSOCIAL) e o Decreto-Lei nº 2.052/83, também pelo art. 3º (PIS/PASEP), assim dispõem:

"Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior (...)". (negritei)

Não tenho dúvidas em afirmar que os dois diplomas legais, cujo artigo 3º tem a mesma redação, estabeleceram prazo "prescricional", ao invés de prazo de decadência, objeto da presente análise, razão pela qual não pode ser invocado para a solução do deslinde.

Registra-se, para lembrança de meus pares, que, no passado, o Segundo Conselho de Contribuintes já teve oportunidade, através das três câmaras, fundamentado na legislação acima, de se manifestar reiteradas vezes sobre a decadência do PIS/PASEP e do FINSOCIAL, "consagrando a validade do prazo decadencial de dez anos" para estas duas contribuições, através dos Acórdãos nºs 201-64.592/88, 201-66.368/90, 201-66.390/90, 201-66.389/90, 202-03.596/90, 202-03.709/90, 202-04.708/91, 201-67.455/91, 201-68.487/92, 201-68.624/92, 203-00.579/93 e 203-00.731/93. Entretanto, salienta-se, também, na época da existência de acórdãos, em sua minoria, divergindo do entendimento acima.

Deve-se registrar, também, que, posteriormente, na mesma linha de raciocínio, aqui por mim adotada, o Primeiro Conselho de Contribuintes, quando recebeu a competência para julgar os recursos da espécie (Portaria MF nº 531/93), entendeu que a decadência do FINSOCIAL



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

e do PIS/PASEP ocorre no prazo de cinco anos, de acordo com o CTN¹⁴, cujas ementas dessas decisões, comum a vários deles, é a seguinte:

“Não tratando o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049/83 de prazo de decadência, mas sim de prescrição, o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento da contribuição para o FINSOCIAL decai no prazo de cinco anos, conforme estabelece o Código Tributário Nacional.” (negritei)

Por outro lado, há de se questionar se as contribuições sociais: Contribuição sobre o Lucro das empresas (CSL), instituída pela Lei nº 7.689/88, e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), criada pela Lei Complementar nº 70/91, como a extinta Contribuição para o FINSOCIAL (objeto do presente auto), devem observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada com alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN.

O Primeiro Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido favorável ao contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, Sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

“FINSOCIAL/FATURAMENTO – DECADÊNCIA - Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, § 4º, do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra "b", da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.” (negritei)

Nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso nº RD/101-1.330, Acórdão CSRF/02-0.748, assim se manifestou:

¹⁴ Ac. 103-17067, 103-17068, 103-17085 e 103-17106, todos da 3ª Câmara do 1º CC, louvaram-se, acertadamente no entendimento de que o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049 e do de nº 2.052/83 não trata de decadência e sim de prescrição



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

"DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme o art. 150, § 4º, do CTN. Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento." (destaquei)

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional e, portanto, a essas é que devem se submeter.

Diante de tudo o mais, no que pertine à Decadência, concluo que:

1 - a modalidade de lançamento se aperfeiçoa quando ocorre, tácita ou expressamente, a homologação do pagamento efetuado pelo contribuinte sem prévio exame da autoridade administrativa, relativamente ao imposto cujo montante tributável é por ele apurado. O principal pressuposto desse lançamento é o pagamento do tributo, ainda que parcial (artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional). Na sua ausência, como no caso presente, não há de se falar em homologação, regendo-se o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário pelos ditames que emanam do artigo 173 do CTN (05 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado);

2 - os fatos geradores relativamente ao FINSOCIAL, no período de 1991 e 1992, ocorreram há mais de 05 anos antes da lavratura do auto de infração (25/05/99), e, assim sendo, não pode a fiscalização, agora, constituir o crédito tributário pelo lançamento, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, porque decaído está desse direito;

3 - no caso concreto, à evidência, inexistente dolo, fraude ou simulação, visto que não cogitou o Fisco de tais ocorrências;

4 - muito embora nem sequer se discuta nos autos a aplicabilidade da Lei nº 8212/91, ainda que assim o fosse, inaplicável, por se tratar de lei ordinária (artigo 146, inciso III, letra "b", da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários); e

5 - por último, não há como se aplicar o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049/83 como sendo prazo de decadência, uma vez que o mesmo dispositivo trata, tão-somente, de prescrição.



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

Muito embora, pela decadência, resolvida esteja para mim o presente litígio fiscal, impossibilitando, portanto, a constituição do crédito tributário, ainda, **ressalvando a possibilidade de não haver concordância de meus pares, desta Eg. Câmara, bem como diante da possibilidade de recurso à CSRF**, passo a uma segunda questão posta em discussão.

Exclusão da multa

A autoridade monocrática decidiu pelo indeferimento da exclusão da multa de ofício, com fundamento de que, *“tendo a autuação ocorrido na ausência de qualquer das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que não houve depósito do montante integral do crédito tributário ou qualquer outra hipótese a que a lei atribua esse efeito, é entendimento desta Administração Tributária que ocorreu falta de pagamento da contribuição ao FINSOCIAL, hipótese do art. 44, I da Lei 9.430, de 27/12/1996, que estipulou, a partir de 01/01/97, multa de 75% sobre a totalidade ou diferença do tributo não recolhido.”*

Conforme relatado pela autoridade singular, foi lavrado auto de infração para “prevenir a decadência”, eis que a contribuinte, (sic) *“conforme certidões de objeto e pé das ações judiciais, na Medida Cautelar (fl. 37), ajuizada para suspender a exigibilidade do crédito tributário referente ao FINSOCIAL, independente de depósito em dinheiro, houve a concessão de liminar.”*

A questão que deve merecer análise deste Colegiado é, sem dúvida, a seguinte: se a liminar concedida nos autos da **Medida Cautelar** suspendeu a exigibilidade do crédito tributário e, portanto, indevida foi a multa de ofício exigida, na formalização do auto de infração.

Durante muito tempo, discutiu-se a extensão dos efeitos da liminar concedida em sede de medida cautelar. Ocorre que, nos dias de hoje, o assunto já se encontra sedimentado com a publicação da Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, ao introduzir modificações no artigo 151 do CTN. Estabelece o mencionado artigo: *“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) IV a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;”*.

Na interpretação da norma, o intérprete poderá aplicá-la na regulação de fatos pretéritos. Se fosse o caso de “lei criadora ou majoradora de tributo”, aplicar-se-ia para o futuro, e dessa afirmação não restam dúvidas, em face do artigo 150, III, “a”, da CF. No caso “excepcional”, é possível a aplicação da lei nova a fatos passados, mesmo diante da omissão. Isso se dá, também, particularmente, no campo da chamada retroatividade benigna, em matéria de infrações, como também nas chamadas leis interpretativas, a pretexto de que, tratando-se de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

“interpretação” ditada pelo próprio legislador, a lei nova apenas objetivaria aclarar o sentido da lei anterior, devendo, por essas razões, aplicar-se o preceito interpretativo retroativamente.

Crédito tributário constituído com a notificação de lançamento, cuja exigibilidade se achava suspensa, *ex-vi* do disposto no inciso IV do art. 151 do Código Tributário Nacional, por ocasião da lavratura do auto de infração, e agora, por força dos recursos interpostos tempestivamente (inciso III do artigo 151 do referido CTN), não há como ser imposta multa de ofício.

Isto posto, dou provimento ao recurso voluntário para, primeiramente, admitir ter ocorrido a decadência no período exigido nos autos, bem como, *a posteriori*, caso vencida nesta questão, ser reconhecida a improcedência da exigência da multa imposta nos autos.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2001


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

VOTO DO CONSELHEIRO VALMAR FONSECA DE MENEZES
RELATOR-DESIGNADO QUANTO À DECADÊNCIA

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A exigência em lide tem como fundamento legal os artigos 1º do Decreto-Lei nº 1940/82, 16, 80 e 83, do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86, e 28 da Lei nº 7.738/89, e, especificamente quanto às penalidades aplicadas e à atualização monetária, os demais dispositivos legais citados às fls. 05 e 06 do presente processo.

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

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

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

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

Embora o Código Tributário Nacional - CTN utilize a expressão "homologação do lançamento", não faz sentido se falar em homologar aquilo que ainda não ocorreu, haja vista que o lançamento só se dará com o ato de homologação. Daí porque, trata-se de homologação da atividade anterior do sujeito passivo, ou seja, trata-se de homologação do pagamento antecipado. Neste sentido, é o entendimento de diversos tributaristas do País, entre eles José Souto Maior Borges, em sua obra "Lançamento Tributário, Rio, Forense, 1981, p. 465,466 e 468" e Paulo de



Processo : 16327.001107/99-27
Acórdão : 203-07.813
Recurso : 114.785

Barros Carvalho, em seu trabalho "Lançamento por Homologação - Decadência e Pedido de Restituição, em Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, IOB, nº 3, fev. 1997, p. 72 e 73."

A Lei Ordinária nº 8.212, de 24.07.91, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, estabeleceu, através do *caput* do art. 45 e inciso I, um novo prazo de caducidade para o lançamento das respectivas Contribuições Sociais:

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

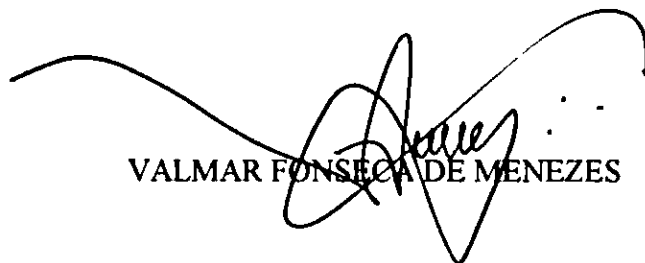
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído".

A Lei nº 8.212/91 entrou em vigor na data de sua publicação, qual seja, 25/07/91. Entretanto, anteriormente, o Decreto-Lei nº 2.052, de 03/08/83, já havia, igualmente, estabelecido, de forma implícita, o prazo decadencial de dez anos, quando determinou, no seu art. 3º, o dever de os contribuintes conservarem "... pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições ...".

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

Diante do exposto, rejeito a preliminar de decadência suscitada pela defesa.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2001



VALMAR FONSECA DE MENEZES