



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 18050.006062/2008-61
Recurso n° 111.111 Voluntário
Acórdão n° **2403-01.102 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de março de 2012
Matéria LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente BRASKEN S/A E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1997 a 31/01/1999

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA..

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado. Assim, cumpre observar hipótese decadencial face a edição da Súmula Vinculante n° 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal - STF e da Lei Complementar n° 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, "a".

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Carlos Alberto Mees Stringari-Presidente

Ivacir Júlio de Souza-Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, e Jhonatan Ribeiro da Silva. Convocada a conselheira Maria Anselma Coscrato dos Santos. Ausente o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza.

Relatório

Por economia processual que na condução do voto restará justificada, procedo ao econômico relato descrevendo que trata o presente processo de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lavrada em nome do interessado acima identificado em solidariedade com a empresa prestadora de serviços denominada ENDEL Empreendimentos Desenvolvimentos e Projetos LTDA, CNPJ 73.893.41410001-60 (fl. 66).

Conforme se verifica no relatório denominado " Discriminativo Sintético do Débito" - DSD (fl. 06), as competências abrangidas neste processo compreende as competências 02/1997 até 01/1999.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, na forma do registro de fls. 253, a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Salvador (BA)) - DRJ/DRS, exarou o Acórdão nº 16-23.810, mantendo procedente parcialmente o lançamento ao reconhecer decadentes, na forma do artigo 173, I do Código Tributário Nacional – CTN as competências 11/98 e anteriores.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário onde reiterou as alegações que fizera em instancia “ad quod”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls. 321, o recurso é tempestivo. Aduz que reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DAS PRELIMINARES

Da Nulidade

A empresa Braskem S/A tomou ciência pessoal do lançamento em 31/12/2004(fl.01). **Não consta dos autos a comprovação da ciência por parte da prestadora de serviços.**

A instância a quo, constatando isto, na condução do seu voto às fls. 259, desprezou a importância de notificar a empresa solidária mediante os seguintes argumentos:

“A empresa prestadora dos serviços (ENDEL EMPREENDIMENTOS DESENVOLVIMENTOS E PROJETOS LTDA), por não ter sido notificada da NFLD sob julgamento, será excluída do lançamento, prosseguindo apenas a empresa contratante dos serviços {BRASKEM S/A}.”

Não constando nos autos a Notificação, Impugnação e Recurso voluntário do devedor solidário representado pela empresa ENDEL EMPREENDIMENTOS DESENVOLVIMENTOS E PROJETOS LTDA afigura-se motivo suficiente para - em razão evidente cerceamento de defesa – decretar a nulidade do lançamento. Entretanto, na forma do comando do § 3º, inciso II, artigo 59, do Decreto 70.235/72, não o farei, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Da decadência

Sob pretexto de que não houvera pagamento, o Relator a quo reconheceu a decadência na forma do artigo 173, I do Código Tributário Nacional – CTN as competências 11/98 e anteriores.

Ocorre que às fls77, no item do Relatório Fiscal os 4(quatro) Auditores que compuseram a Junta Fiscal, indiretamente, informam ter havido “pagamentos antecipados”, posto **que afirmam que apropriaram valores e geraram o respectivo Relatório de Apropriação** de Documentos Apresentados – RADA na ação fiscal, *verbis* :

“ 8.6 O Montante do débito apurado foi apresentado à empresa em 031104, com ciência na mesma data, através do cálculo prévio dos débitos apurados por esta fiscalização, **sendo composto pelos seguintes relatórios: Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA, Relatório de Lançamentos - RL, Discriminativo Analítico do Cálculo Prévio - DACP e Discriminativo Analítico do Débito - DAD. Tendo em vista que a empresa não providenciou o recolhimento, nem confessou a dívida apresentada, lavrou-se a NFLD objeto deste relatório, em conformidade com o art. 37 da Lei 8.212, de 1991.”**

Por outro giro, assume grande importância saber que a partir da Lei nº 9.528/97 é que se introduziu a obrigatoriedade de os sujeitos passivos das contribuições previdenciárias apresentarem a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Desse modo, somente com a introdução da GFIP na legislação previdenciária, se instituiu para os contribuintes o dever - que não existia antes de janeiro de 1999 - de declarar, e , espontaneamente, antes de eventual ação fiscal que lhe exija, **antecipar os pagamentos**, os valores que entendam devidos à Previdência Social e proceder a demais obrigações acessórias.

Isto posto, insere nos pressupostos da tese esposada pelo Superior Tribunal de Justiça de que há que ter havido pagamento antecipado para que seja reconhecida a decadência na forma do artigo 150, § 4º e ainda premido pelo comando do artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF , a decadência deve ser observada.

Dos fatos geradores

Antes que se alegue que o pagamento antecipado ao qual se refere o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN implica adimplementos de rubricas de forma isolada, entendo que o legislador ao exortar o pagamento, referiu-se ao **tributo como um todo**, incluindo, por lógico, os fatos geradores que o compõe. Isto se revela evidenciado na medida em que a autoridade administrativa ao emitir as Notificações Fiscais de Lançamento de Débitos-NFLDs para constituir o crédito tributário , não as emite uma para cada fato gerador.

Nas ações fiscais onde eventualmente o Auditor Fiscal encontra inadimplidos fatos geradores diversos, ao lavrar a respectiva Notificação de lançamento do crédito tributário, ordinariamente, o faz na forma do quadro abaixo estratificado de um caso real. Tal registro representa a somatória de todos os fatos inadimplidos lançados em documento único:

“ CRÉDITOS CONSIDERADOS

RUBRICAS

11 Segurados

12 Empresa

13 Sat/rat

15 Terceiros

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/03/2012 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARA, Assinado digitalmente e

m 16/04/2012 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 24/04/2012 por CARLOS ALBERTO MEES

STRINGARI

Impresso em 26/04/2012 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

TOTAL LÍQUIDO: 2.310,14 ”

A averiguação de hipótese decadencial se reporta às datas dos fatos geradores, às competências e aos créditos nelas observados. Se eventualmente o **crédito constituído** vier a ser reconhecido decadente, todos os vários fatos geradores ocorridos naquelas competências decaídas, não de forma isolada mas genericamente, serão fulminados conforme a previsão no artigo 156, V do aludido CTN que, corroborando o entendimento supra, preceitua que o que se extingue mediante o instituto da decadência é o **crédito tributário**:

“ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(..)

V - a prescrição e a **decadência**;

As contribuições sociais, inclusive as de seguridade social, **dentre estas as previdenciárias**, com o advento da Constituição Federal de 1988, ganharam tratamento constitucional tributário, aplicando-lhes toda a sistemática reservada aos **tributos** pela Carta Magna (CF, art. 145 e seguintes combinado com o art. 195 e seguintes).

Do supra exposto, se observa que o **tributo** denominado **contribuição previdenciária é constituído de** inúmeros fatos geradores.

A Lei nº 5.172/66, que vem a ser o Código Tributário Nacional- CTN , define em seu artigo 150 o lançamento por homologação :

*“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.”*

É pacífico que a jurisprudência entende que a natureza jurídica da contribuição previdenciária é **um tributo** de lançamento por homologação.

Referindo-me ao artigo 150 do CTN, é relevante notar o legislador ao classificar o que seria o lançamento por homologação também **não se referiu a fatos geradores mas sim aos tributos** :

*“ lançamento por homologação, que ocorre **quanto aos tributos** cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento...”*

Cumprido destacar que esta prejudicial foi analisada em consonância com o determinado no artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF .

Aduz que ocorreram “pagamentos antecipados” por tratar-se o presente de crédito resultado de Ação Fiscal onde levantaram-se **créditos suplementares** referentes a

valores das prestações de serviço da empresa prestadora de serviços denominada ENDEL Empreendimentos Desenvolvimentos e Projetos LTDA.

DO PODER POTESTATIVO

Tomando-se como certo o entendimento de que ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado, em preliminar, quedo-me a observar hipótese decadencial face a edição da Súmula Vinculante nº 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal – STF e da Lei Complementar nº 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a”:

Súmula Vinculante do STF nº 8

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

A súmula nº 8 passou a produzir efeitos a partir de 20 de junho de 2008, conforme ata da vigésima segunda sessão plenária do STF, do dia 12.06.2008, cuja íntegra do debate foi publicado no Diário de Justiça do dia 11.09.2008. O material está no site do tribunal.

Consolidando o sumulado, se observa a Lei complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a” :

“ Lei Complementar nº128, de 19 de dezembro de 2008

(...)

Art. 13. Ficam revogados:

I – a partir da data de publicação desta Lei Complementar:

a) os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”

Da Contribuição Social Previdenciária

É cediço que as contribuições sociais, inclusive as de seguridade social, **dentre essas as previdenciárias**, com o advento da Constituição Federal de 1988, ganharam tratamento constitucional tributário, aplicando-lhes toda a sistemática reservada **aos tributos** pela Carta Magna (CF, art. 145 e seguintes combinado com o art. 195 e seguintes).

Dos Tributos Com Lançamento Por Homologação

A Lei nº 5.172/66, que vem a ser o Código Tributário Nacional- CTN, define em seu artigo 150 o lançamento por homologação :

*“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.**”*

Da contribuição previdenciária enquanto tributo com lançamento por homologação

É pacífico que a jurisprudência entende que a natureza jurídica da contribuição previdenciária é **um tributo de lançamento por homologação**. Então, referindo-me ao artigo 150 do CTN, é relevante notar o legislador ao classificar o que seria o lançamento por homologação **não se referiu a fatos geradores mas sim aos tributos** :

“ lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento...”

Das guias de recolhimento do fundo de garantia por tempo de serviço e informações à previdência social – gfip

Assume grande importância saber que a partir da Lei nº 9.528/97 é que se introduziu a obrigatoriedade de os sujeitos passivos das contribuições previdenciárias apresentarem a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, porque somente da competência janeiro de 1999 em diante, todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS, conforme estabelece a lei nº 8.036/90 e legislação posterior, bem como às contribuições e/ou informações à Previdência Social, na forma do disposto nas leis nº 8.212/91 e 8.213/91 e legislação posterior, estão obrigadas ao cumprimento desta obrigação.

Na referida GFIP, deverão ser informados os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido ao FGTS.

As empresas estão obrigadas à entrega da GFIP ainda que não haja recolhimento para o FGTS, caso em que esta GFIP será declaratória, contendo todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social.

Desse modo, com a introdução da GFIP na legislação previdenciária, se institui para os contribuintes o dever - que não existia antes de janeiro de 1999 - de declarar, e, espontaneamente, antes de eventual ação fiscal que lhe exija, antecipar os pagamentos, os valores que entendam devidos à Previdência Social e proceder a demais obrigações acessórias.

Do dever de efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Obrigado a isso, a legislação das contribuições previdenciárias submeteu o sujeito passivo **o dever de efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**, pagamento este, por analogia, também sujeito a ulterior homologação, logo, inserido na dicção do artigo 150.

Segundo leciona Hugo Brito Machado, em Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, Editora Saraiva, Edição exclusiva ANFIP, pg. 847:

*“ Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa** no **que concerne à sua determinação**. Opera-se pelo ato em que a*

autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa(CTN, art. 150), ou então, mediante homologação tácita, que se opera pelo decurso de prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário, pelo lançamento.(CTN, art. 150, § 4º) ”.

Nestas condições as contribuições para a Previdência Social e suas **obrigações principais e acessórias** se subsumem à lançamentos por homologação expressa ou tácita.

Da forma difusa dos recolhimentos

Também é relevante saber que os recolhimentos das contribuições previdenciárias, antes da atual Guia da previdência Social – GPS, eram efetuados mediante as denominadas Guias de Recolhimento da Previdência Social - GRPS, vigentes até a edição da Resolução Nº 657, de 17 de dezembro de 1998, que institui a atual GPS.

Naquelas guias denominadas GRPS, segregados em campos próprios, se informavam os pagamentos que estavam sendo recolhidos bem como a que título, se vinculados aos segurados, às empresas ou para terceiros.

Muito embora segregados, tais recolhimentos não representavam “dinheiro carimbado”, permitindo-se assim eventuais remanejamentos/retificações daquelas destinações, até porque os ingressos daqueles valores afluíam de um mesmo contribuinte para o mesmo cofre público.

Atualmente, na forma do leiaute das Guias da Previdência Social – GPS, a exceção da rubrica outras entidades, não se vislumbra, de imediato, tampouco de forma mais detida, de modo claro e efetivo, quais os fatos geradores ou quais rubricas estão sendo contemplados com tal pagamento. Eis porque a necessidade de ações e procedimentos fiscais, considerados os prazos decadenciais, para corroborar ou não, de forma expressa os auto-lançamentos e eventuais recolhimentos produzidos pelos contribuintes.

Por tudo isso, entendo que qualquer eventual recolhimento na **forma difusa** como é procedido atualmente, bem como no modo como o fora no passado, tem o condão de alcançar qualquer rubrica de modo integral ou parcial.

Do não condicionamento da homologação à antecipações de pagamentos

É muito relevante notar que, isto posto, de forma alguma o legislador condicionou a homologação, nos termos do artigo 150, à antecipações de pagamento. Quando quis se manifestar sobre antecipações , ***stricto sensu***, efetivamente o fez na dicção do artigo 160, parágrafo único, onde destacou que **em ocorrendo antecipação de pagamento, o sujeito passivo pode ser contemplado com desconto:**

“ Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

*Parágrafo único. A legislação **tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento,** nas condições que estabeleça.*”

Relevante notar que:

“o objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo. (Cf. Zuudi Sakakihara, em Código Tributário Nacional Comentado, coord. de Vladimir Passos de Freitas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999, p.584)”.(grifei)

Destarte, não sendo o objeto da homologação o pagamento, mas a atividade que em face de determinada situação de fato afirma existir um tributo e lhe apura o montante, ou nega a existência desse tributo a ser apurado, não é razoável concluir que a ausência do pagamento influencie a homologação.

Entendo, ainda, que a ausência de pagamento aliada ao fato de a autoridade administrativa não ter cumprido seu mister, não desnatura a condição de lançamento do por homologação, neste caso tácita.

À exceção do prazo quinquenal legal, o legislador não condicionou, e nem poderia, nenhuma outra hipótese para reconhecer a decadência tanto no que se refere às obrigações principais quanto às acessórias.

Entretanto saber se houve ou não o lançamento, é dado importante para definir se foi expressa ou tácita a homologação.

Neste sentido, é fundamental o entendimento sobre o que venha a ser o denominado lançamento posto que sendo este um ato vinculado e obrigatório da autoridade administrativa, é a existência dele que vai determinar se foi expressa a homologação das obrigações principais e acessórias ou tácita.

Tendo a Autoridade Administrativa procedido ao lançamento expressamente, vencido o prazo quinquenal este restará homologado incluindo aí eventuais pagamentos e como consequência a decadência sobre hipotéticas diferenças não apontadas tempestivamente.

Em não existindo lançamentos e nem auto-lançamentos mediante GFIPs, bem como pagamentos e demais obrigações adimplidas, vencido prazo quinquenal, tal circunstância restará tacitamente homologada e como consequência o instituto da decadência fulmina o direito do fisco de proceder ao lançamento para garantir a cobrança do crédito tributário e quaisquer outras exigências vinculadas.

Assim, resumidamente, no que concerne às obrigações principais e acessórias, convém lembrar que tratando-se de lançamento por homologação, **o que restará homologado tacitamente é a circunstância existente à época** cumpridas ou não, adimplidas parcial ou integralmente e até mesmo inadimplidas as obrigações.

O contribuinte é sabedor de que deve efetuar o recolhimento em época própria, de modo espontâneo, isto é antes da presença do fisco, e eis aí a antecipação de que nos fala a dicção do artigo 150, caput, do CTN.

Do Pagamento Antecipado

Em razão da lógica acima desenvolvida, restando provado em eventual processo administrativo que ocorrerá qualquer **pagamento parcial do tributo**, em face da

circunstância de este contemplar os inúmeros fatos geradores que o contribuinte esteja obrigado a recolher na forma da inteligência do artigo 150 em comento, entendo que faz caracterizar pagamento antecipado.

Aduz que o citado artigo 150 do CTN não fala de quitação antecipada da obrigação e assim, tendo havido pagamentos do tributo anteriores à ação fiscal a lavratura do lançamento de crédito quer significar diferenças a pagar do tributo como um todo.

Desse modo, se ao final de uma ação fiscal tendo restado parcialmente adimplidas as obrigações de recolher valores resultado da incidência tributária sobre diversos outros fatos geradores não vejo como dar tratamento isolado a eventual fato gerador inadimplido para considerá-lo individualmente como se fosse um tributo isolado e não parte de uma obrigação tributária previdenciária total de empresa.

Da forma mais ou menos gravosa do reconhecimento da decadência em razão de eventuais antecipações

Partindo do entendimento que decadência não se concede mas sim se reconhece em razão de ter ocorrido a homologação tácita das circunstâncias decaídas, o legislador, em tempo algum, pretendeu reconhecer a decadência de forma menos ou mais gravosa em razão de eventuais “antecipações de pagamentos”.

Se assim o fosse, o legislador estaria estimulando a que o contribuinte efetuasse um planejamento fiscal que contemplasse “antecipações” ainda que irrisórias somente com o fito de se prevalecer do benefício de uma tipificação menos severa quando do reconhecimento de eventual decadência sobre suas obrigações tributárias. Portanto, aplicando-se forma menos severa, tal tratamento se constituiria em prêmio ao contribuinte inadimplente que porventura à época do termo do prazo quinquenal tivesse efetuado algum “pagamento antecipado” assegurando tal hipotético “direito” para ser compulsado em hipótese decadencial.

À decadência, se constatada, não cabe condicionamento nem mesmo renúncia. É compulsório seu reconhecimento.

Então qual a razão do legislador mencionar pagamentos antecipados no § 1º do artigo 150 do CTN ?

Para definir e caracterizar o que seria lançamento por homologação e informar que mesmo tendo sido efetuado o pagamento, espontaneamente, antes da ação do fisco, a extinção do crédito referente àquele pagamento só se daria com a condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Pagamento antecipado não se trata pois de condição para reconhecimento de decadência.

Do lançamento por homologação

Cabe lembrar, por relevante, que no artigo 150 do CTN, o legislador se refere genericamente à ulterior homologação sem taxar se expressa ou tácita.

Art. 150 CTN :

(...)

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

Ainda sobre o referido artigo 150 do CTN, a leitura atenta logo nas primeiras palavras do caput, se evidencia que o que o legislador pretendeu foi conceituar a modalidade de lançamento a que se refere o artigo, neste caso lançamento por homologação, e não condicionar direitos:

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

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

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

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo a 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.”

Releva observar que para análise em comento, as expressões nucleares do artigo acima são:

- lançamento por homologação;
- dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa ;
- atividade;
- expressamente a homologa; (referindo-se à atividade define que o que se homologa é atividade);
- condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento;
- será ele de cinco anos; e
- considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Entendo que tais expressões constituem a espinha dorsal que estrutura o texto na sua totalidade.

A leitura feita assim, de forma indutiva, do particular para o geral e depois integrando as partes e relendo de forma dedutiva, do geral para o particular, permite, sem dúvida, compreender que o que a autoridade administrativa homologa é a **ATIVIDADE** conforme se extrai do caput, parte final :

*“...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**”.*

Da hermenêutica

Buscando socorro na hermenêutica e nas regras gramaticais, concordando o sujeito com o verbo da oração contida no caput do artigo 150 supra, se conclui que o **objeto expresso** da homologação não é o pagamento antecipado mas sim a ATIVIDADE posto que está escrito : “...**expressamente a homologa**”.

Outro ponto de relevo que entendo deva ser destacado da leitura do § 4º do artigo 150 é que na hipótese de **comprovada** ocorrência de dolo, fraude ou simulação, fica explícito que não se aplicará o referido artigo para o reconhecimento da decadência. Entretanto, sem o trânsito em julgado de eventual representação fiscal para fins penais não se pode concluir comprovado o delito. Nos casos do gênero convém proceder de forma conservadora e suspender o julgamento administrativo até o trânsito da ação penal.

A meu juízo, a comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação importa conduta criminosa e a decadência ou a prescrição devem ser analisadas em foro próprio não comportando benefício tributário.

Da regra específica e da geral

Por outro aspecto, o artigo 173 não faz referência à homologação mas **sim o direito de** a fazenda constituir o crédito tributário:

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

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

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

*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.***

É de se reparar que para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, isto é para aqueles sob lançamento por homologação, o legislador foi explícito preceituando que a decadência se observa na forma do artigo 150 § 4º :

*“ Se a lei não fixar **prazo a 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”

Ao passo que sob a ótica do artigo 173, a decadência se observa conforme o § único :

“ 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.”

Resumidamente, artigo 150 invoca o lançamento e sua homologação ao passo que o artigo 173 não exorta a homologação, sendo lícito, portanto, inferir que para o reconhecimento da decadência a aplicação do artigo 173 **é regra geral** e no que se refere aos tributos submetidos aos lançamentos por homologação é específica a aplicação do artigo 150 § 4º salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Corroborando tal entendimento, consta decisão do STJ nos embargos de Divergência nº 413.265-SC(2004/0160983-7), onde a Primeira Seção firmou entendimento preciso e atual sobre a interpretação das normas jurídicas que regem a decadência do direito do fisco no Código Tributário Nacional – CTN.

Ficou assente no julgado, por unanimidade, à luz da relatoria da Min. Denise Arruda, que a decadência do direito do fisco no CTN é tratada mediante uma REGRA GERAL e uma REGRA ESPECÍFICA. A regra geral está prevista no artigo 173, I do CTN, aplica-se a todos os tributos; já a específica consta do 150, § 4º do CTN, e aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Sobre a decadência, registra-se ainda o contido no artigo 156, V, da Lei 5.172/66, que a decadência extingue o crédito tributário.

O artigo 107 do CTN determina que :

“ A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”.

Logo em seguida o artigo 108 preceitua que :

“ Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada :

I - a analogia;”

Assim, na forma do artigo 107 e 108 do CTN , por analogia, resta tomar emprestado o conceito de decadência conforme a definição noutros ramos do direito.

Em obediência à máxima *“Dormientibus non succurrit jus”* que admite ser traduzida como o direito não socorre aos que dormem, decadência pode ser definida como a perda do direito ou da faculdade pela inércia de seu titular em exercê-lo.

Em direito civil, decadência é a perda de um direito potestativo pelo seu não exercício, durante o prazo fixado em lei ou eleito e fixado pelas partes. Nesse instituto extingue-se o direito potestativo de poder, condição que torna a execução contratual dependente duma convenção que se acha subordinada à vontade ou ao arbítrio de uma ou outra das partes. Não procedem eventuais contestações. O direito é outorgado para ser exercido dentro de determinado prazo, se não exercido, extingue-se.

Na decadência o prazo não se interrompe, nem se suspende, corre indefectivamente contra todos e é fatal, peremptório, termina sempre no dia pré-estabelecido.

Destarte, a decadência :

Extingue direito potestativo;

O prazo pode ser legal ou convencional;

Supõe uma ação cuja origem seria idêntica da do direito;

Corre contra todos;

Decorrente de prazo legal pode ser julgado de ofício pelo juiz independentemente de arguição do interessado;

Resultante de prazo legal não pode ser renunciado; e

A ação tem natureza constitutiva.

No Código Penal Brasileiro – CPB , a decadência é prevista na art. 107, IV causa de extinção da punibilidade.

Nestes termos o cerne da questão é a decadência da exigência de tributo cujo lançamento é por homologação observando que esta não se resume à mera questão pecuniária, sobre se houve ou não recolhimento antecipado.

Homologa-se a, na hipótese de ocorrência tácita, modalidade do caso em comento, a perda do direito potestativo, pela inércia do seu detentor, ainda que inadimplidas as obrigações.

Claro que as condutas ilícitas, por constituírem crimes, estão excepcionadas desta análise. Entretanto, mesmo essas, em fórum próprio, têm regramento legal e são, também alcançadas pelos institutos da decadência/prescrição.

Assim considerando que a Recorrente fora notificada em 31/12/2004, na forma do preceituado no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, todas as competências anteriores a 11/99, inclusive, foram alcançadas pelo instituto da decadência cabendo reforma à decisão “ad quod” para reconhecer a decadência total do lançamento que compreendeu o período 02/97 a 01/99.

Por economia processual deixo de enfrentar demais alegações da Recorrente.

Processo nº 18050.006062/2008-61
Acórdão n.º **2403-01.102**

S2-C4T3
Fl. 8

CONCLUSÃO

Por tudo que foi exposto, conheço do Recurso e na forma do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, determino que se reconheça a decadência total do lançamento em comento.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza