

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

Processo nº 19515.001213/2004-19
Recurso nº 258.251 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.267 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2010
Matéria COFINS
Recorrente PROACTIVA MEIO AMBIENTE BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2001, 01/05/2002 a 31/05/2002

DECADÊNCIA: LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91 PROCLAMADA PELO STF. SÚMULA VINCULANTE.

Tendo sido enunciado na Súmula Vinculante nº 8, expedida pelo STF, o entendimento de que é inconstitucional o artigo 45, da Lei nº 8.212/91, o prazo para lançamento de ofício das contribuições cuja arrecadação é destinada ao custeio da Seguridade Social rege-se pelo disposto no CTN, que prescreve prazo quinquenal.

DECLARAÇÃO PAES. NATUREZA CONSTITUTIVA DO CRÉDITO. AUTO DE INFRAÇÃO. DESNECESSIDADE. DECLARANTE SOB AÇÃO FISCAL. MULTA DE OFÍCIO. Segundo arts. 1º, §2º e 12 da Lei nº 10.684/04, a Declaração Paes constitui os créditos nela confessados, tornando desnecessária a posterior lavratura de auto de infração. Contudo, se, na data de apresentação da declaração, o contribuinte já estava sob ação fiscal, deve-se lavrar o auto de infração para lançamento da multa de ofício isolada calculada sobre o débito declarado.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até maio de 1999, inclusive, em razão da decadência e também para cancelar o principal dos demais períodos de apuração até o limite do valor declarado no PAES para os respectivos períodos.

1

Antônio Carlos Atulim - Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

EDITADO EM 26/04/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Auto de Infração lavrado em 25 de junho de 2004 (fls. 27/40) para lançamento de débitos da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, não-declarados em DCTF pela recorrente, relativos aos períodos de apuração fevereiro/1999 a dezembro/2001 e de maio/2002, no valor histórico total de R\$818.666,02.

Em impugnação, alegou a recorrente (fls. 47/63):

(a) decadência do direito de lançar relativamente aos fatos geradores anteriores a julho de 1999;

(b) prévia inclusão dos créditos no “Parcelamento Especial – PAES”, instituído pela Lei nº 10.684/03, que implicaria a suspensão da sua exigibilidade e, por conseguinte, “a paralisação de todos os atos direcionados à execução forçada desse crédito” (fl. 60);

(c) abusividade da multa de ofício de 75% aplicada; e

(d) abusividade dos juros de mora incidentes.

A DRJ/Rio de Janeiro-RJ manteve a autuação (fls. 119/128), entendendo que:

(a) a teor do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo decadencial aplicável seria decenal e, portanto, somente se encerraria em 31 de dezembro de 2009, relativamente ao primeiro fato gerador objeto da autuação;

(b) a ação fiscal tivera início em 17 de junho de 2003, antes da apresentação da “Declaração PAES” pela recorrente em 27 de novembro de 2003, razão pela qual essa declaração não configurava denúncia espontânea (CTN, art. 138, par. único), cabendo, pois, a lavratura do auto para lançamento da multa de ofício devida;

(c) impossibilidade de diminuição ou relevação da multa e dos juros, em razão da vinculação do lançamento à lei.

Sobreveio tempestivo recurso voluntário (fls. 138/157), no qual se reapresentam os argumentos trazidos com a impugnação.

É o relato.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

1 Decadência.

No julgamento da impugnação, ocorrido em outubro de 2007, o argumento de decadência acabou vencido. E assim foi porque a DRJ recorrida entendeu existir no §4º, do artigo 150 do CTN uma permissão a que, por lei ordinária, as pessoas políticas fixassem prazo superior ao quinquenal para a homologação, quanto aos tributos de sua competência sujeitos a esta modalidade de lançamento. Daí porque concluiu pela validade do estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91 quanto ao prazo para constituição dos créditos de custeio da Seguridade Social.

Sucede que, enfrentando o mesmo tema em julgamento recente, o Plenário do STF externou orientação diametralmente distinta, segundo a qual o dispositivo em comento – artigo 45, Lei nº 8.212/91 – estaria em confronto com o artigo 146, III da CF, no que reserva prescrição e decadência de obrigações tributárias à disciplina de lei complementar (RE nº 559.943-4). Este entendimento, eis o fundamental, acabou pacificado na Súmula Vinculante nº 8, assim redigida:

“Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Pois de acordo com o artigo 103-A, acrescido à CF pela EC nº 45/04, o entendimento jurisprudencial sufragado em súmula vinculante do STF *“terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”*.

Órgão integrante da Administração Pública Federal, este Colegiado vincula-se à orientação sumulada, o que lhe impõe, portanto, decidir acerca do argumento de decadência exclusivamente sob inspiração do prescrito no próprio CTN, no artigo 150, § 4º. É o que faremos a seguir.

O CTN dispensa tratamento diferenciado aos prazos de decadência conforme seja a modalidade de lançamento a que se sujeita o tributo.

Como é sabido, à época da edição do diploma, os tributos eram, regra geral, lançados *de ofício* (artigo 149 do CTN) ou *por declaração* (artigo 147 do CTN), procedimentos em que o Fisco “constitui” o crédito tributário, exigindo ou não a prévia prestação de informações fáticas pelo contribuinte, e só então adquire a pretensão ao recebimento do correspondente valor pecuniário. Rege a decadência, nestas condições, o artigo 173 do mesmo diploma, de acordo com o qual *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”*

De acordo com o dispositivo, portanto, o Fisco tem o prazo de cinco anos para lançar (ou “constituir” o crédito tributário) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que já lhe era possível proceder ao lançamento. Noutras palavras, esclarece Luciano Amaro, “qualquer lançamento realizável dentro de certo exercício (e que não seja efetivamente implementado nesse exercício) **poderá ser efetuado em cinco anos após o próprio exercício em que se iniciou a possibilidade jurídica de realizá-lo**”¹. Ou seja, se no ano “A” é cabível o lançamento de ofício esse lançamento deve ser efetuado, sob pena de decadência, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício “A+1”.

Ocorre que a COFINS objeto do auto de infração questionado não se sujeita ao lançamento *de ofício* ou *por declaração*. Compete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido independentemente de prévia manifestação da Fazenda Nacional credora.

É o que o CTN denomina *lançamento por homologação*, modalidade para a qual instituiu-se norma específica concernente à decadência, qual seja o §4º, do artigo 150 do Código, do seguinte teor:

“§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.”

Não é propriamente o lançamento *por homologação* que é atingido pela decadência. **Feito ou não o pagamento antecipado** a que se reporta o *caput* do artigo, ou a autoridade fiscal anui e expressamente homologa a conduta praticada pelo obrigado (lançamento por homologação expressa), ou deixa transcorrer em silêncio o prazo legal e, assim, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Adverte Luciano Amaro que em nenhum dos casos “*se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio)*”².

A norma do §4º, do artigo 150 do CTN dirige-se, pois, ao lançamento *de ofício* que, por força do artigo 149, V, compete à autoridade na hipótese em que o contribuinte deixe de antecipar devidamente o tributo. Se o sujeito passivo nada recolhe ou, ainda, se antecipa o tributo, mas o faz em valor supostamente inferior ao devido, então o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; discordando, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita.

Diz o dispositivo que o prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, decadência do direito de efetuar eventual lançamento *de ofício*), é também de cinco anos, porém, “... *a contar da ocorrência do fato gerador*” do tributo e não do início do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Tampouco comungo a surrada – e hoje felizmente sepultada nos tribunais – tese dos “cinco + cinco”, pela qual os prazos referidos nos arts. 150, §4º e 173, I do CTN devem ser somados para aferição do lapso decadencial nos tributos lançados por homologação.

¹ *Direito Tributário Brasileiro*. Saraiva. 2ª ed. 1998. pg. 382.

² Ob. cit. pg. 382.

Forte na doutrina de Eurico de Santi, entendo que “não se pode aplicar duas regras de extinção cumulativamente” (*Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 197), razão pela qual incide, *in casu*, unicamente a regra do art. 150, §4º do CTN.

Portanto, quando lavrado o auto, em 25 de junho de 2004, todos os créditos relativos a fatos geradores anteriores a maio de 1999, inclusive, já estavam alcançados pela decadência.

2 Declaração PAES.

Antes de mais nada, constato, muito ao contrário do que se afirma no recurso, que a enorme maioria dos créditos lançados no auto de infração *não foram* consolidados no PAES pela recorrente. O valor total do crédito principal constituído no auto é de R\$818.666,02, enquanto apenas R\$48.324,86 foram incluídos na Declaração PAES a título de COFINS dos mesmos períodos de apuração da autuação (fls. 197).

De acordo com o art. 1º, IV da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3/03, deveriam ser confessados na Declaração PAES “débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF não concluída”.

Competia à recorrente, portanto, o ônus de confessar na Declaração PAES todos os débitos afeitos a ações fiscais em curso por ocasião da entrega da declaração, como era o caso da ação fiscal que redundou neste auto de infração.

Se a recorrente, a seu risco, não inseriu no PAES todos os créditos então desconhecidos do Fisco, não pode pretender que, em relação a estes, a adesão ao PAES tenha qualquer repercussão.

Portanto, para quase 95% da autuação, o argumento da adesão ao PAES simplesmente não se aplica.

Em relação a essa pequena parcela de créditos que a recorrente efetivamente inseriu no PAES, entendo o seguinte.

Diz a recorrente que o crédito consolidado no PAES teve sua exigibilidade suspensa por força do art. 151, VI do CTN, o que impedia a lavratura do auto de infração.

Vislumbro um equívoco hermenêutico no argumento da recorrente. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário – neste caso, advinda de adesão a parcelamento – não impede a sua constituição. Ao contrário, pressupõe-na, como bem adverte Eurico de Santi: “*sem crédito tributário lançado ou crédito tributário instrumental constituído não há que se falar em suspensão de exigibilidade. A exigibilidade pressupõe o suporte linguístico-existencial do crédito tributário*” (*Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 200).

A relevância da adesão ao PAES, enfim, não reside na eficácia suspensiva de exigibilidade que o art. 151, VI do CTN lhe atribui; a relevância está, sim, na “Declaração PAES” apresentada pelo contribuinte, a qual, nos termos dos arts. 1º, §2º e 12 da Lei nº 10.684/03, tem *natureza constitutiva dos créditos lá confessados*.

É dizer, os valores indicados pelo contribuinte na Declaração PAES consideram-se lançados, sendo, assim, *excessivo e desnecessário lançá-los, novamente, de ofício, via auto de infração*.

O crédito tributário principal inserido na Declaração PAES pela recorrente deve, pois, ser suprimido da autuação, não porque não seja devido, fique isto bem claro, mas apenas porque já está devida e previamente constituído na própria Declaração PAES.

O mesmo raciocínio, contudo, não se estende à multa de ofício e juros moratórios incidentes sobre esse valor principal. Como acertadamente adverte a DRJ recorrida, a adesão a parcelamento não devolve a espontaneidade ao contribuinte que já se encontrava sob ação fiscal.

A multa de ofício e os juros foram, pois, corretamente lançados pela autoridade, com fundamento no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

3 Abusividade de Multa e Juros.

O valor de multa e juros estão legalmente estipulados e não se vislumbra qualquer ilegalidade nos patamares em que fixados. Aliás, o princípio do não-confisco, que se poderia invocar como razão para recalibração desses valores, simplesmente não se aplica, a meu ver, às multas tributárias. Como ensina Luís Eduardo Schoueri, o conceito de confisco conecta-se com o da capacidade contributiva; onde termina esta, inicia-se aquele:

“Quando se emprega a capacidade contributiva como critério para a graduação da tributação, a questão se resume a saber se existe um ponto, abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo, ou, ainda, até onde pode atingir a tributação; no primeiro caso, estar-se-á cogitando do mínimo de subsistência; ultrapassado o limite, versar-se-á sobre o confisco. Trata-se de aptidão econômica, i.e., a capacidade de ser contribuinte”. (in Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico. 2002. Tese para Titularidade do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002, p.342).

Sucede que a capacidade contributiva – e, pois, o confisco – pauta unicamente a instituição de tributos, não de multas.

Nesse sentido, as doutrinas de Estevão Horvath e Hugo de Brito Machado, respectivamente:

“É grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da não-confiscatoriedade. Contudo, o rigor científico que entendemos deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade”. (O Princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114)

“À questão de saber se o princípio do não-confisco aplica-se às multas fiscais nossa resposta é negativa (...) Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que

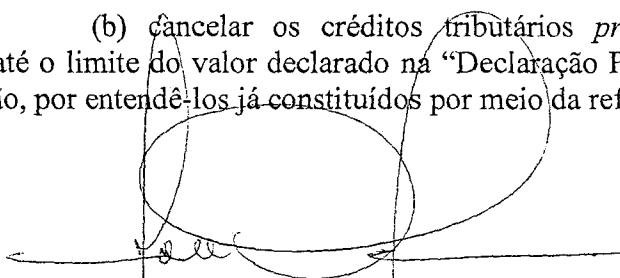
ensejam sua cobrança resem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória". (Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. Dialética. São Paulo: 2001, p. 105).

4 Conclusões

À vista de tudo isso, dou parcial provimento ao recurso para:

(a) cancelar integralmente os créditos tributários, e respectivos encargos, decorrentes dos fatos geradores ocorridos em 28 de fevereiro, 31 de março, 30 de abril e 31 de maio de 1999, alcançados que foram pela decadência; e

(b) cancelar os créditos tributários *principais* dos demais períodos de apuração até o limite do valor declarado na "Declaração PAES" para os respectivos períodos de apuração, por entendê-los já constituídos por meio da referida declaração.



Marcos Tranchesi Ortiz

