



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	10580.011802/2002-95
Recurso n°	130.636 Voluntário
Matéria	PIS. AUTO DE INFRAÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.
Acórdão n°	203-12.516
Sessão de	18 de outubro de 2007
Recorrente	REPROPEL REVENDA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.
Recorrida	DRJ em SALVADOR-BA

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/1997 a 31/08/1999,
01/07/2000 a 31/12/2001

Ementa: PIS. DECADÊNCIA.

O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento do PIS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei n° 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4°, do Código Tributário Nacional.

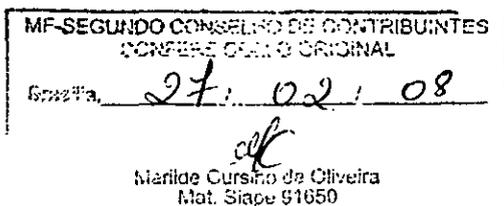
PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO.

No período de 1° de fevereiro de 1999 a 30 de junho de 2000, as refinarias de petróleo são responsáveis pelo pagamento do PIS devido pelos comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo.

PIS. COMERCIANTES VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS. ALÍQUOTA ZERO.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1° de julho de 2000, o PIS devido pelos comerciantes varejistas é calculado à alíquota zero, exceto quanto à receita de venda de produtos importados.

Recurso provido em parte.

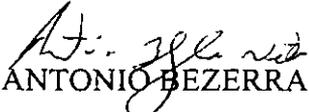


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

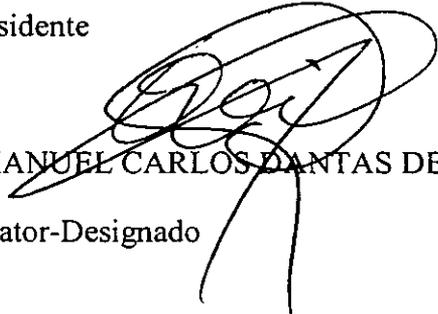
Processo n.º 10580.011802/2002-95
Acórdão n.º 203-12.516

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE CÓPIA ORIGINAL	
brasil. 27 10-2 108	CC02/C03
	Fls. 751
Matice Cursino de Oliveira	Mat. Sape 9160

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por maioria de votos, afastou-se a decadência. Vencidos os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira (relatora), Eric Moraes de Castro e Silva, Mauro Wasilewski (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; e II) no mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: a) de fevereiro a agosto de 1999, inclusive, por erro na identificação do sujeito passivo; e b) de julho de 2000 a dezembro de 2001, inclusive, por tratar-se de incidência do tributo à alíquota zero.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luciano Pontes de Maya Gomes e Odassi Guerzoni Filho.

MF SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
DCTF - 2002 - ORIGINAL	
Processo	27/02/08
	CC02/C03
	Fis. 752
	
Marilza Cursino de Oliveira	
Mat. São Paulo 91650	

Relatório

Contra a pessoa jurídica qualificada nestes autos foi lavrado auto de infração, com ciência à contribuinte em 6 de dezembro de 2002, para formalizar a exigência de crédito tributário relativo à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) decorrente de fatos geradores ocorridos nos períodos de abril de 1997 a agosto de 1999 e de julho de 2000 a dezembro de 2001, com a multa de ofício e os juros moratórios correspondentes.

Ensejou a formalização da exigência tributária a constatação de que, nas notas fiscais de aquisição de combustíveis que a contribuinte comercializa emitidas nos períodos objeto da autuação, não está consignado o regime de substituição tributária a que está sujeita a contribuição para o PIS decorrente da receita de venda de combustíveis derivados de petróleo e a pessoa jurídica autuada, na hipótese, a substituída, não havia apresentado Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), tampouco efetuado algum pagamento dessa contribuição.

Consta dos autos incidente processual relativo à ciência do lançamento. Contudo, tal incidente foi superado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador-BA (DRJ/SDO) que conheceu da impugnação constante das fls. 103 a 108 e julgou procedente o lançamento, conforme voto condutor do Acórdão constante das fls. 216 a 221.

Contra essa decisão, a contribuinte interpôs recurso, às fls. 231 a 234, para requerer a prescrição na forma do art. 174 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), e alegar, em síntese, que está-se tratando de produto de tributação única cuja incidência do PIS ocorre no primeiro faturamento feito pelos seus fornecedores.

A recorrente fez anexar aos autos, às fls. 239 a 243, cópias de declarações de fornecedores seus sobre o recolhimento do PIS relativo às vendas feitas à recorrente, na condição de substitutos tributários, e, às fls. 254 a 427, cópias de notas fiscais de saída emitidas por seus fornecedores.

Ao final da peça recursal, solicitou-se que sejam julgadas procedentes suas razões de defesa para isentar a recorrente da exigência tributária.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CÂMARA DE RECURSOS	
Brasília, 27/02/08	CC02/COB
	Fls. 753
Marta Curato de Oliveira Mat. S/ape 31650	

Voto Vencido

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Quanto à decadência

O recurso é tempestivo, por isso dele conheço.

Preliminarmente, tratando-se de exigência de PIS e considerando que a ciência do auto de infração se deu em 6 de dezembro de 2002, necessário reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a dezembro de 1997, tendo em vista o prazo quinquenal de decadência dessa contribuição, conforme farta jurisprudência deste Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), da qual transcrevem-se os seguintes trechos de ementa:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS. DECADÊNCIA. É de cinco anos o prazo de decadência para lançamento do PIS, contados, na hipótese de haver pagamento antecipado, da data do fato gerador da obrigação.

(Acórdão n.º 201-78199, sessão de 27/01/05, relator José Antonio Francisco)

PIS – DECADÊNCIA. PRAZO. O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao PIS extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Acolhida a decadência para o período de 31/01/89 a 30/06/92.

(Acórdão n.º CSRF/02-01.812, sessão de 24/01/2005, relator Leonardo de Andrade Couto)

Ainda em preliminar, registre-se que a prescrição tributária refere-se ao direito à ação para cobrança do crédito tributário, sendo, pois, o seu prazo contado a partir da constituição definitiva desse crédito e, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, enquanto não se tornar definitiva a decisão administrativa, não há que se falar na definitividade da constituição do crédito tributário.

Assim, estando os autos que cuidam da exigência tributária em fase recursal não se tem ainda decisão administrativa fina capaz de tornar definitiva a formalização dessa exigência, afastando-se, pois, a possibilidade de fluência do prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN.

Quanto ao mérito, saliente-se que, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, o suporte fático da autuação é a falta de pagamento do PIS relativo aos fatos geradores dos períodos de abril de 1997 a agosto de 1999 e de julho de 2000 a dezembro de 2001, que, na hipótese, estaria sujeito ao pagamento por substituição tributária, e a recorrente, com outras palavras, limitou o litígio à responsabilidade pelo pagamento dessa contribuição, defendendo ser essa responsabilidade dos seus fornecedores.

Cumpra então esclarecer que a substituição tributária dos comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, em relação à contribuição para o PIS, foi

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFÉRENCIA ORIGINAL	
Simetria	27" 02 1 08
	CC02/C03
	Fls. 754
Mário Cursino de Oliveira	
Mat. Sape 91650	

introduzida pela Medida Provisória (MP) n.º 1.724, de 29 de outubro de 1998, posteriormente convertida na Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, cujo art. 4.º estabelecia:

Art. 4.º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2.º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro.

Assim, em face da anterioridade nonagesimal, somente a partir de 1.º de fevereiro de 1999 há possibilidade de o PIS devido pelos comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo ser exigido das refinarias, não havendo, pois, por observância do princípio da irretroatividade das leis, como acolher a pretensão da recorrente em relação aos fatos geradores anteriores a essa data, independentemente de haver declaração de assunção do ônus do tributo por seus fornecedores, pois, nos termos do art. 123 do CTN, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

De se notar ainda que a MP n.º 2.158, em uma de suas reedições, reduziu a zero a alíquota para incidência do PIS sobre as receitas de vendas de gasolina, exceto de aviação, óleo diesel, GLP e álcool auferida pelos comerciantes varejistas, conforme art. 42 da reedição de 24 de agosto de 2001 da referida MP, que dispõe:

Art. 42.º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

II - álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores;

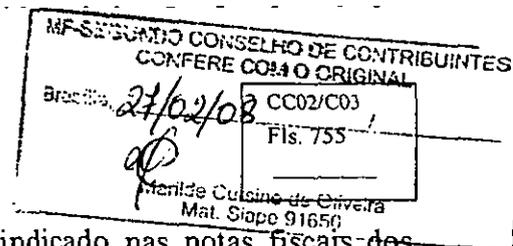
III - álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas.

(...)

Tal redução de alíquota, por força do disposto no art. 92, inc. II, da mencionada MP, produziu efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de julho de 2000. Portanto, não procede o lançamento quanto a esses fatos geradores.

Resta então apreciar a questão litigiosa com vista a definir a procedência ou não da exigência relativa aos fatos geradores de fevereiro a agosto de 1999.

Nesse período estava em vigor o art. 4.º da Lei n.º 9.718, de 1998, com a redação transcrita alhures, que colocava no pólo passivo da relação jurídica tributária as refinarias de petróleo como substitutas tributárias dos distribuidores e dos comerciantes varejistas, estabelecendo o que é conhecido no jargão doutrinário como substituição "para frente".



De acordo com a peça fiscal, não tendo sido indicado nas notas fiscais dos fornecedores da recorrente a incidência do PIS na condição de substitutos tributários, deve a exigência ser formalizada contra a contribuinte substituída e aí reside o cerne da questão para deslinde do litígio.

No exame da matéria, convém lembrar que o fundamento de validade da substituição tributária é o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, que autoriza, mediante lei, a responsabilização pelo pagamento de tributo decorrente de fato gerador presumido, c/c art. 128 do CTN, que assim prescreve:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

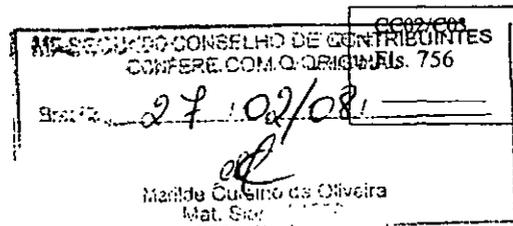
No caso do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, verifica-se que, ao impor ao substituto a obrigação de cobrar e de recolher, está, com efeito, instituindo substituição mediante retenção do valor a pagar do substituído que, por conseguinte, é quem efetivamente sofre o ônus do tributo, repassando-o ao substituto, por ocasião da aquisição da mercadoria, ficando, pois excluído do pólo passivo da relação tributária.

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para cancelar o lançamento relativo aos fatos geradores:

- 1) anteriores a dezembro de 1997, por estar o crédito tributário extinto pela decadência;
- 2) de fevereiro a agosto de 1999, inclusive, por erro na identificação do sujeito passivo; e
- 3) de julho de 2000 a dezembro de 2001, inclusive, por tratar-se de incidência do tributo à alíquota zero.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA



Voto Vencedor

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, DESIGNADO QUANTO À DECADÊNCIA

Reporto-me ao relatório e voto da ilustre relatora, para dela divergir por entender que o prazo decadencial para lançamento do PIS é de dez anos, a contar de cada fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 06/12/2002 e o período de apuração mais antigo corresponde ao mês de 04/1997, nenhum foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, "Se a lei não fixar prazo à homologação...". Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de forma a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito **do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade** do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,¹ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,² que

¹ No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, "A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras" (itálico), in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTEES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 27/02/08	CC02/C03 Fls. 757
 Manoel Cursino da Oliveira Mat. Siapre 91650	

entende haver homologação da atividade do contribuinte, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

~~Ora, se a autoridade administrativa homologa um valor zero, ou uma restituição, evidente que não está homologando pagamento.~~ A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, “b”, da Constituição, segundo o qual “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste

² José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a “atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento.”



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 27/02/08	CC02/C03
	Fls. 758
Márcio Corsino de Oliveira Mat. SIAPE 9162	

sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispendo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.

Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: "é uma lei sobre leis de tributação". Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 27/02/08	CC02/E03
	Fls. 759
Marilene Cardoso da Oliveira Mat. Siape 91650	

A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).

Quanto ao enquadramento do PIS como contribuição para a Seguridade Social, não deveria existir qualquer dúvida face ao art. 239 da Constituição, que o destina para o seguro-desemprego e o abono desemprego. Ambos integram a assistência social que, como é cediço, é um dos três segmentos da Seguridade Social (os outros dois são saúde e previdência, na forma dos 194 a 294 da Constituição).

Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) “contribuições sociais”, vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade Sociais e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) “de intervenção no domínio econômico” ou com finalidade interventiva; e 3) “de interesse das categorias profissionais ou econômicas”, isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).

Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.

O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a “movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira”,³ e a base de cálculo o valor da transação financeira.

³ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COMO ORIGINAL	
Processo: 27/02/08	CC02/C03
	Fls. 760
Mestre Carlos de Oliveira M.º. S.º. nº 1111	

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;⁴ o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, "b", da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais "gerais" também seguem a anterioridade do art. 150, III, "b", em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, e constatada a finalidade do PIS para tal setor, nos termos do art. 239 da Constituição, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 145 da Lei nº 8.212/91. Ainda que o texto desta Lei não traga referência expressa ao PIS, pouco importa. A sua condição de Contribuição para a Seguridade Social decorre da própria Constituição, e não de qualquer mandamento infraconstitucional.

A corroborar a interpretação exposta, o STF já deixou por demais claro, no Recurso Extraordinário nº 232.896, que o PIS é contribuição para a Seguridade Social. Tratando da MP nº 1.212, de 28/11/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.715/98, assentou o seguinte, *verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I. - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. II. - Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov. 1.212, de 28.11.95 " aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995" e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18. III. - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. IV. - Precedentes do S.T.F.: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, "DJ" de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE nº

da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.

⁴ Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.

MF. SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 27/10/08	CC02/C03
	Fls. 761
Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98. V. - R.E.
conhecido e provido, em parte.

(STF, Pleno, RE 232896/PA, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Julgamento em 02/08/1999, DJ DATA-01-10-1999 PP-00052 EMENT VOL-01965-06 PP-01091, consulta ao site www.stf.gov.br em 13/06/2004).

Pelo julgado acima o Colendo Tribunal aplicou ao PIS a anterioridade nonagesimal exclusiva das contribuições para seguridade social, inserta no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Mas antes o mesmo Ministro Carlos Velloso já se pronunciara neste sentido, conforme abaixo:

IV. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a1. 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 nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a2. Outras da seguridade social (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); a3. Contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

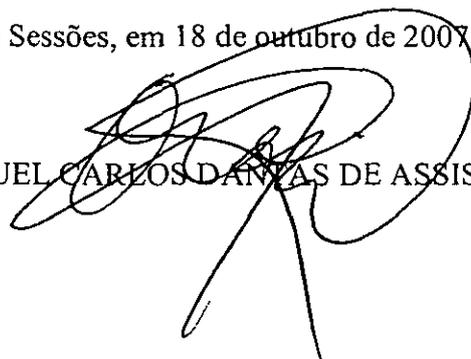
(...)

O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições de seguridade social. Sua exata classificação seria, entretanto, ao que penso, não fosse a disposição inscrita no art. 239 da Constituição, entre as contribuições sociais gerais.

(STF, Pleno, RE nº 138.284-8 - CE RTJ 143, pg. 313/326, relator Min. Carlos Velloso, negrito ausente do original).

Destarte, rejeito a alegação de decadência.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.


EMANUEL CARLOS DAMÁS DE ASSIS