

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10665.001308/2001-00
Recurso nº	123.693 Voluntário
Matéria	PIS - Base de cálculo
Acórdão nº	202-17.777
Sessão de	28 de fevereiro de 2007
Recorrente	FERROESTE INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida	DRJ em Belo Horizonte - MG

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**Período de apuração:** 31/01/1996 a 31/07/2001**Ementa:** DECADÊNCIA.

As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data de ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

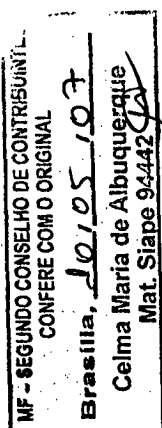
BASE DE CÁLCULO.

Excluem-se da base de cálculo da contribuição as "outras receitas", por força da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A taxa Selic deve incidir sobre dívidas tributárias não quitadas no prazo de vencimento legal.

Recurso provido em parte.



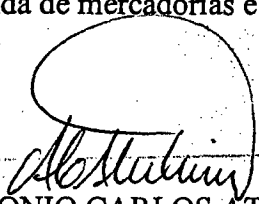
MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10/05/03
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

CC02/C02

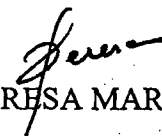
Fls. 2

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do- SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reconhecer a decadência em relação aos períodos de apuração encerrados até novembro de 1996. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator) e Maria Cristina Roza da Costa que votaram pela tese dos 10 anos. Designada a Conselheira Maria Teresa Martinez López para redigir o voto vencedor; e II) por unanimidade de votos, para excluir da base de cálculo da contribuição as "outras receitas" que não sejam provenientes da venda de mercadorias e serviços e os valores das recuperações de despesas.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente e Relator


MARIA TERESA MARTINEZ LÓPEZ

Relatora- Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Antonio Zomer e Ivan Allegretti (Suplente).

Brasília, 10/05/02
Celina Maria de Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 04/12/2001 (fl. 34) para exigir o crédito tributário relativo ao PIS, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de recolhimento da contribuição.

Segundo a descrição dos fatos de fl. 08, foi detectado que a base de cálculo do PIS foi declarada a menor em relação ao que foi escriturado no livro de apuração do IPI. Entre fevereiro de 1999 e dezembro de 2000, foram acrescidas a "outras receitas" que, de acordo com a Lei nº 9.718/98, integram a base de cálculo da contribuição. Por deficiência na escrituração da empresa, não foram lançadas as "outras receitas" durante o ano de 2001.

A 1ª Turma da DRJ em Belo Horizonte - MG, por meio do Acórdão nº 3.141, de 17/03/2003 (fls. 165/178), manteve em parte o lançamento.

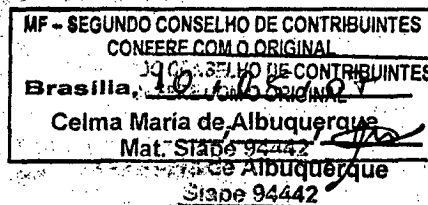
Regularmente notificado daquele Acórdão em 02/04/2003, o sujeito passivo interpôs o recurso voluntário de fls. 152/208, em 02/05/2003, instruído com os documentos de fls. 209/218, no qual constou o arrolamento de bens. Alegou, em síntese, que ocorreu a decadência do direito de lançar a contribuição em relação aos períodos de apuração encerrados até junho de 1996. No mérito, sustentou que é cabível a apreciação de matéria constitucional pelos tribunais administrativos e argüiu a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da contribuição de modo a abarcar a outras receitas além daquelas provenientes do faturamento pela venda de bens e serviços. Acrescentou que a contribuição é inexigível sobre recuperação de despesas e variações cambiais e monetárias. Insurgiu-se contra os juros de mora na forma posta no lançamento. Requereu que o Colegiado dê provimento ao recurso para que seja determinado o cancelamento do auto de infração.

O processo foi baixado em diligência por meio da Resolução nº 202-00.679, de fls. 224/229, a fim de que fossem demonstrados a composição e os valores das recuperações de despesas, tendo retornado com os documentos de fls. 232/345 e com o relatório de diligência de fls. 346/348.

Intimado do relatório da diligência, à fl. 348, o sujeito passivo absteve-se de apresentar manifestação.

É o Relatório.

§



Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Alegou a recorrente que ocorreu a decadência do direito de o Fisco lançar o crédito tributário apurado até junho de 1996.

A controvérsia cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado "lançamento por homologação", deve ser contado por uma das regras previstas no CTN ou pela regra prevista no art. 45 da Lei nº 8.212/91. Eis a transcrição dos dispositivos legais que regem a espécie:

O art. 150, § 4º, do CTN estabelece o seguinte:

"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." (grifei)

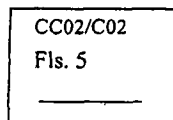
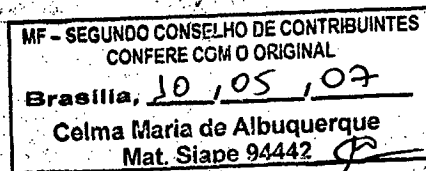
O art. 173 do CTN assim estabelece:

"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;"

E, por fim, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 assim estabelece:

"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;

(...)"

Como se pode observar, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 fixou prazo de decadência para a Seguridade Social **"apurar e constituir seus créditos"** e não um novo prazo para homologação do lançamento diverso daquele referido no art. 150, § 4º, do CTN.

Portanto, nas hipóteses em que o contribuinte introduz no sistema norma individual e concreta consistente no autolancamento e sobrevém o fato jurídico da homologação tácita, não há como invocar o art. 45 da Lei nº 8.212/91 para lançar de ofício eventuais diferenças, pois o legislador escreveu no art. 156, VII, do CTN que **"*Extinguem o crédito tributário: (...) VII o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.*"**

Reforça esta interpretação o fato de o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96 estabelecer que **"*(...) O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (...).*"** O legislador, ao fixar prazo único de cinco anos para a homologação tácita das compensações declaradas à Receita Federal, sem distinguir entre impostos e contribuições sociais, referendou a interpretação acima, pois o Fisco não poderá invocar o prazo do art. 45 da Lei nº 8.212/91, se após cinco anos, contados da data da apresentação da declaração de compensação, detectar que houve compensação indevida de contribuições sociais.

Por outro lado, na hipótese de não restar configurado o lançamento por homologação, o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência o fato imponível não terá relevância jurídica para gerar a homologação tácita e a conseqüente extinção do crédito tributário ditada pelo art. 156, VII, do CTN.

Nesta hipótese, surge o problema de determinar se o prazo de decadência para lançar as contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social deve ser contado pelo art. 173, I, do CTN ou pelo art. 45, I, da Lei nº 8.212/91.

A escolha entre um e outro dispositivo significa confrontar uma lei ordinária com uma lei complementar em sentido material e tal confronto encerra um juízo de inconstitucionalidade, uma vez que não existe lei ilegal.

De fato, o que existe é lei inconstitucional. Quando ocorre o choque entre lei ordinária e lei complementar o que se tem é uma hipótese de inconstitucionalidade e não de ilegalidade.

No direito pátrio a lei complementar foi concebida pelo constituinte para integrar certas normas constitucionais caracterizadas pela doutrina norte-americana como *not-self executing*, ou como normas de eficácia limitada e normas programáticas, caso-se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor José Afonso da Silva. Assim, a lei complementar no direito brasileiro tem natureza ontológico-formal, pois a par de o constituinte ter estabelecido *a priori* as matérias sobre as quais deveria dispor; a lei complementar passou a constar do processo legislativo da União, estabelecendo-se uma maioria qualificada para sua votação e aprovação no parlamento (art. 69 da CF/88). Pode-se dizer seguramente, como fez Paulo de Barros Carvalho, que a própria constituição concebeu uma hierarquia formal e uma

hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária, sendo que no caso de choque entre ambas, a solução deve se dar no âmbito do controle de constitucionalidade e não no âmbito dos critérios da Teoria Geral do Direito para dirimir antinomias. É o que alguns constitucionalistas chamam de inconstitucionalidade de segundo grau.

Esta questão já foi enfrentada pelo STJ conforme se observa na seguinte ementa:

**"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN –
CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA-
INCONSTITUCIONALIDADE.**

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ no 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ - Agravo Regimental 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - D.J.U. de 09.02.98)

Desse modo, por envolver um juízo de inconstitucionalidade, os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a incidência do art. 45 da Lei nº 8.212/91 por suposta incompatibilidade com o CTN, enquanto não atuar o mecanismo de controle da constitucionalidade, previsto no art. 102, III, "b" ou no art. 103 da CF/88, sob pena de usurpar a competência do Poder Judiciário.

Em suma: em se tratando de contribuições da Seguridade Social, se ocorrer o lançamento por homologação e sobrevier o fato jurídico da homologação tácita, o crédito tributário estará extinto por força do art. 156, VII, do CTN. Ao contrário, se não existir autolancamento a ser homologado não haverá extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, VII, do CTN e, neste caso, incidirá a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 até que sua inconstitucionalidade venha a ser declarada pelo STF.

No caso concreto, foram lançados os fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1996 e julho de 2001. No demonstrativo de fls. 22/23, sob a coluna "créditos apurados", verifica-se que não houve pagamento no período compreendido entre janeiro de 1996 e novembro de 1997.

Portanto, não se aperfeiçoou o lançamento por homologação.

Logo, deve prevalecer a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Neste caso, o lançamento em relação ao período de apuração mais remoto (janeiro de 1996) poderia ter sido efetuado até 31/12/2006. Tendo a notificação do auto de infração ocorrido em 04/12/2001, claro está que não ocorreu a decadência alegada.

No mérito, a recorrente argüiu a inconstitucionalidade da exigência formulada com base no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 e considerou indevida a exigência sobre variações monetárias e cambiais, bem como sobre as recuperações de custos.

O deslinde do mérito passa pela inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições para o financiamento da seguridade social, que foi instituída pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Ora, Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), decidiu que é inconstitucional a ampliação do conceito de faturamento, perpetrada pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Tendo em vista que o art. 1º do Decreto nº 2.346/97 determina que a Administração Pública deve aplicar as decisões do STF e que seu art. 4º, parágrafo único, determina que os órgãos administrativos de julgamento devem afastar a aplicação da norma que foi declarada inconstitucional nos casos não definitivamente julgados, não há outra solução a não ser excluir as "outras receitas" da base de cálculo da contribuição.

Desse modo, além das exclusões que já foram efetuadas pela decisão de primeira instância, devem ser excluídas das bases de cálculo todas as receitas que não sejam provenientes da venda de produtos e serviços.

Quanto aos juros de mora, o raciocínio da recorrente apenas corrobora a validade das normas que instituíram o encargo, tendo em vista que a condição *sine qua non* para a exigência dos juros é a mora do contribuinte. Se o imposto ora exigido tivesse sido pago no vencimento legal, inexistiria a mora e, conseqüentemente, inexistiriam os juros de mora.

Pouco importa a forma como é fixada a taxa Selic, pois o caráter remuneratório ou moratório não depende da forma de cálculo ou da fixação da taxa, mas sim da natureza do fato jurídico que provoca sua incidência.

Vale dizer que, se as partes estão diante de um negócio jurídico, uma operação de mútuo no mercado financeiro, por exemplo, o respectivo contrato provavelmente deverá prever uma remuneração do capital em função do prazo de duração do empréstimo, que pode ser com base na taxa Selic ou em qualquer outra taxa de juros especificada no momento da avença. Neste caso, seja qual for a taxa de juros combinada, ela terá caráter remuneratório em razão do uso do capital alheio por certo prazo, independentemente da forma como é calculada.

Entretanto, no caso de dívidas tributárias não pagas no vencimento legal, o fato jurídico é a *mora ex re*, que decorre de disposição literal da lei tributária. Ou seja, nascida a obrigação tributária principal com a concretização da hipótese de incidência no mundo fenomênico, a lei fixa um termo para o adimplemento da obrigação. A conjugação do advento do termo legal com a não efetivação do pagamento dá azo ao surgimento da *mora ex re*, condição *sine qua non* para a incidência do encargo, e o simples fato de a lei tributária ter escolhido uma taxa de juros que *pode* servir de base para remunerar negócios jurídicos privados não significa a desnaturação do caráter moratório advindo da lei. Não se olvide que, se a recorrente tivesse pago o imposto no vencimento legal, não existiria nem a *mora* nem os juros de mora dela decorrentes.

Portanto, a Lei nº 9.065, de 1995, não violou o CTN, art. 110, pois em momento algum alterou a natureza jurídica de um instituto de direito privado, uma vez que não é forma de cálculo que vai definir a natureza da taxa de juros.

Processo n.º 10665.001308/2001-00
Acórdão n.º 202-17.777

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 10, 05, 07

Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

CC02/C02
Fls. 8

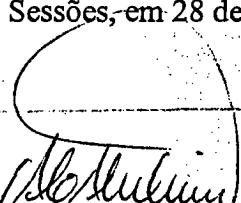
Quanto ao disposto no art. 161, § 1º, do CTN, verifica-se que a redação do dispositivo permite que a lei ordinária disponha de modo diverso, em relação ao percentual de 1% ao mês, sem exigir que o novo percentual seja fixado na lei em sentido estrito.

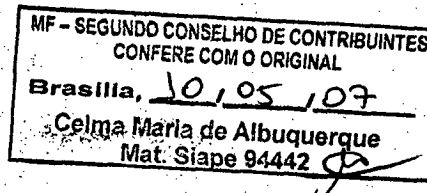
Logo, não existe nada de errado na Lei nº 9.065/95, quando elegeu a taxa Selic para ser aplicada no cálculo dos juros de mora, em relação a dívidas tributárias não pagas no vencimento, silenciando quanto à magnitude do encargo.

A Lei nº 9.065/95 foi votada e aprovada nas duas casas do Congresso Nacional, cabendo à Administração Pública tão-somente velar pelo seu fiel cumprimento.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da contribuição as "outras receitas", mantendo a incidência apenas sobre o produto das vendas de mercadorias e serviços.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2007.


ANTONIO CARLOS ATULIM



Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora-Designada

Ouso divergir do ilustre relator quanto à decadência do PIS, na interpretação dos preceitos inseridos nos arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91. Em síntese, em se saber basicamente qual o prazo de constituição do crédito tributário para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

A ciência do auto de infração se verificou em 04/12/2001, exigindo-lhe o PIS, no período anterior a 5 anos contados do fato gerador. Defendo ter ocorrido a extinção do crédito tributário, face à figura da decadência, em relação aos períodos até novembro de 1996.

Admito que a análise 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.

Nesta Câmara há divergências entre os Membros, inclusive no que diz respeito a se houve pagamento ou não. Importante esclarecer a minha posição consolidada de que, havendo ou não pagamento, a contagem será sempre do fato gerador, conforme esclarecimentos ao longo deste voto.

Tanto a decadência quanto 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: a inércia do titular do direito; e 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 a pleitear a reparação do direito lesado; 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.¹

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

¹ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

Brasília, 10/05/07

Celma Maria de Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

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.²

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

Feitas as considerações preliminares, há de se questionar primeiramente se o PIS deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada com as 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 art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem os mencionados dispositivos legais, *verbis*:

"Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente".

"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.

² Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

Brasília, 10/05/07

Celma Maria de Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

CC02/C02

Fls. 11

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado. (negrito, não do original)

(...)"

Claro está para mim que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica ao PIS, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da Seguridade Social de constituir seus créditos. Sabe-se que o INSS não possui competência para constituir crédito relativo ao PIS, competência esta do Departamento da Receita Federal, por meio de lançamento, segundo as regras do Decreto nº 70.235/72.

Assim, em se tratando de PIS, a aplicabilidade do mencionado art. 45 tem como destinatário a seguridade social, mas as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Oportuno deixar explícito, que em momento algum esta Conselheira afasta a aplicabilidade da Lei nº 8.212/91 por fazer juízo quanto à ilegalidade ou não dessa lei. Defendo como acima explicitado, e fundamentalmente que o afastamento da Lei nº 8.212/91 se verifica apenas e tão-somente pela impertinência ao caso, conforme acima demonstrado.

Afastada a aplicação da Lei nº 8.212/91, resta analisar se a contagem deve obedecer ao art. 150, § 4º, ou ao art. 173, ambos do CTN.

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, no qual, analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

"(...) Em conclusão:

- a) nos impostos que comportam lançamento por homologação a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;*
- b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;*
- c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;*
- d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;*
- e) as conclusões de 'c' e 'd' acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;*
- f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."*

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte:

"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela

Brasília, 10/05/02

Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada 'Modalidades de Lançamento' estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de 'lançamento por declaração' - Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir '... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento - lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o '... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Brasília, 10/05/07

Celma Maria de Albuquerque
Mat. SIAPE 94442

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir 'do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.' (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

'Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.'

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de 'auto-lançamento.'

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que 'o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa'.

Brasília, 20/05/07

Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Contribuição para o PIS natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente ao PIS, para os fatos geradores ocorridos até **novembro/96**, porque a ciência ao auto de infração se verificou somente em 12/2001, portanto, há mais de cinco anos da ocorrência dos mencionados fatos geradores.

CONCLUSÃO

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer a figura da decadência no período até novembro/96.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2007.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ