



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

Processo n° 10680.002319/2005-34
Recurso n° 243.886 Voluntário
Acórdão n° **3403-00.254 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de março de 2010
Matéria PIS
Recorrente INVESTIMENTOS BEMGE S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/1996 a 30/05/1996

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PIS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91 PROCLAMADA PELO STF E OBJETO DE 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. Hipótese em que caracterizada a decadência ainda que o prazo tivesse início no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, a teor do artigo 173, I do CTN.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Antonio 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 Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Tem-se, na origem, auto de infração para constituição de créditos da contribuição ao PIS, com relação a fatos geradores supostamente praticados entre janeiro e maio de 1996, inclusive. É que a recorrente – pessoa jurídica que figura no rol do §1º do artigo 22, da Lei nº 8.212/91 – impetrou mandado de segurança pretendendo não se submeter, até o período de apuração de dezembro de 1996, à sistemática de incidência da contribuição ao PIS tal como estabelecida no artigo 72 do ADCT, na redação que lhe atribuiu a EC nº 10/96.

Nos autos da referida demanda judicial, a recorrente veio a obter, de início, medida liminar e, em seguida, sentença parcialmente concessiva da ordem, ambas lhe assegurando o direito de, nos termos do artigo 195, § 6º da CF, não se sujeitar aos ditames da norma debatida até que a promulgação do diploma completasse 90 dias, isto é, até junho de 1996, inclusive (fls. 45 e 68/91).

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 7/11, constatou a autoridade que a interessada não declarara em DCTF o PIS devido sob as prescrições da referida EC nº 10/96 para os períodos de apuração de janeiro a maio de 1996. E assim sendo, invocou permissivo contido no artigo 63, da Lei nº 9.430/96 para, considerando estar suspensa a exigibilidade do crédito correspectivo, proceder ao lançamento a pretexto de prevenir a decadência.

Ironicamente, compareceu a interessada em impugnação regularmente apresentada para arguir justa e unicamente a decadência do direito à constituição do crédito, vez que o ato somente fora formalizado em 18 de fevereiro de 2005, praticamente nove anos após o último dos fatos geradores considerados (fls. 132/137).

Fiel ao que dispõe o artigo 45, da Lei nº 8.212/91 quanto ao prazo decenal para a constituição de créditos destinados ao custeio da Seguridade Social, a DRJ rejeitou o argumento de decadência e, como nada mais fora aduzido pela recorrente, manteve o lançamento por inteiro, tal como lavrado na origem (fls. 161/166).

É por força de recurso voluntário, por meio do qual se repetem os fundamentos da impugnação, que os autos chegam a este Colegiado.

Eis o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz, Relator

Recurso tempestivo e atento aos demais pressupostos de admissibilidade.
Dele conheço.

No julgamento da impugnação, ocorrido em outubro de 2005, 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.

Sucedee 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

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

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 contribuição ao PIS 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.

Há quem sustente que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente seja aplicável a regra do §4º do artigo 150 nas hipóteses em que o contribuinte realiza, de fato, pagamentos antecipados em favor do Fisco. Para os adeptos da tese, *homologável é o pagamento* efetuado pelo sujeito passivo. Por isso, sustentam, se o contribuinte não promove recolhimento algum, é incabível falar em homologação.

Não partilho desta orientação. Tenho que a determinação da regra legal aplicável na contagem do prazo decadencial independa da efetiva ocorrência de pagamento antecipado (a menor). No mesmo sentido, a autorizada doutrina de Souto Maior Borges:

“Compete à autoridade administrativa, ex vi do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito

² Ob. cit. pg. 382.

passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput) ”³.

E, mais adiante, conclui o autor:

“Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a ‘atividade’ do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento ”⁴.

No mesmo sentido posiciona-se Natanael Martins, segundo quem “(...) o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte. (...) **O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento**”⁵.

Orientação semelhante tem prevalecido também no Primeiro Conselho de Contribuintes (atual Primeira Seção do CARF), entre cujos julgados recentes destaca-se o seguinte, da Segunda Câmara:

“DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em ‘verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo’, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I. A interpretação do caput do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, caput e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.”⁶

Para os fins do julgamento em curso, todavia, a discussão é estéril. Mesmo prevalecendo a orientação teórica contrária, nem assim o auto de infração de que se cogita

³ *Tratado de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, v. 4, 1981, p. 440/441.

⁴ Ob. cit., p. 445.

⁵ A natureza jurídica do lançamento do IRPJ e a questão da contagem do prazo decadencial. *Revista dialética de direito tributário*, v. 26, p. 61/66.

⁶ Processo nº 10907.002720/2004-91, RV nº 153.773, relator o Cons. Alexandre Naoki Nishioka, j. 05.11.2008.

resistiria ao prazo decadencial. É que o último período de apuração objeto do lançamento *ex officio* foi maio de 1996, o que, a se aplicar a regra contida no artigo 173, inciso I, deslocaria o termo inicial do prazo para 1º de janeiro de 1997. A ação fiscal em exame, como dito, somente foi concluída em fevereiro de 2005, manifestamente além, portanto, do quinquênio de que a Administração dispunha para lançar.

Também não se acusa a recorrente da prática de conduta fraudulenta, dolosa ou simulada. Mesmo que acusação existisse, porém, o máximo que daí defluiria – em razão da ressalva contida na parte final do §4º, do artigo 150 do CTN – seria o deslocamento do termo *a quo* do iter decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, em vista do artigo 173, I, acima já comentado.

Com estas considerações, portanto, voto pelo provimento integral do recurso voluntário, em virtude da decadência de todo o crédito objeto do lançamento, a fim de se cancelar por inteiro a exigência.

Marcos Tranchesi Ortiz