



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

Processo nº 10768.005738/2001-34
Recurso nº 239.427 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.751 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO DE PIS - AÇÃO JUDICIAL - DECADÊNCIA - BASE DE CÁLCULO ARTIGO 72, V, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.
Recorrente PRIME S/A CORRETORA DE CâMBIO E VALORES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/06/1994 a 30/11/1995

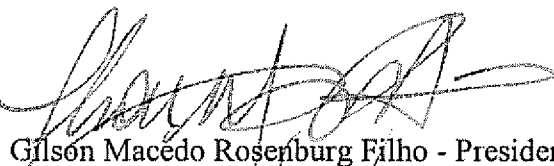
DECADÊNCIA. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR.
SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8/2008.

Editada a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da Cofins e do PIS é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos dos art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, independentemente de ter havido o pagamento antecipado exigido por esse artigo.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para declarar a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente a todos os períodos de apuração constantes nos autos. Vencidos os conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Odassi Guerzoni Filho (Relator) quanto ao período de apuração de dezembro de 1995, que aplicam o art. 173 do CTN, por não haver pagamento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

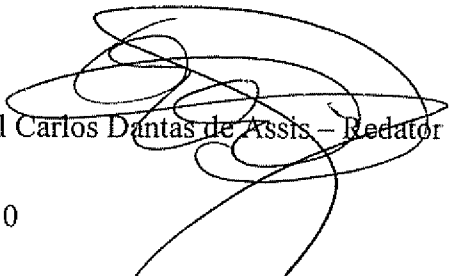


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente



Odassi Guerzoni Filho - Relator




Emanuel Carlos Dantas de Assis – Redator Designado

EDITADO EM 27/07/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

Trata-se de crédito tributário no valor de R\$ 235.903,53, nele incluído o valor do PIS/Pasep, dos juros de mora e da multa de ofício de 75%, constituído por meio de Notificação de Lançamento cientificada ao sujeito passivo (uma entidade equiparada a financeira) em 29/05/2001, sendo que os períodos de apuração compreendidos peça ação fiscal foram os de junho e de agosto a dezembro de 1994 e de janeiro a dezembro de 1995.

De acordo com o *Termo de Auditoria Interna – Pis*, a contribuição devida foi apurada a partir de mapa demonstrativo elaborado pela própria autuada e incidiu sobre o montante da "Receita Bruta Operacional", conforme definida pela legislação do imposto de renda, a teor do disposto no inciso V do artigo 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação determinada pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994. Ainda de acordo com a fiscalização, houve pagamento da contribuição por parte da autuada apenas em relação aos períodos de apuração de junho (não lançado de ofício) e de julho de 1994; nos demais, não.

Na Impugnação, a autuada se insurgiu contra a totalidade do lançamento colacionando excertos de doutrina e de decisões judiciais segundo as quais não poderiam integrar o montante da "Receita Bruta Operacional" os valores das *receitas financeiras* e das *variações monetárias*, por não estarem compreendidas no conceito da receita bruta operacional prevista no artigo 44 da Lei nº 4.506, de 1964, e no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

A 4ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, manteve integralmente o lançamento, por entender, basicamente, que essas receitas se originam da atividade fim da empresa e, como tal, incluem-se no conceito de "Receita Bruta Operacional".

No Recurso Voluntário, a autuada não suscita divergência, antes, concorda, em relação à inclusão na base de cálculo da contribuição das receitas de intermediação financeira. O que não aceita é que as receitas financeiras decorrentes da gestão dos saldos próprios de tesouraria, as receitas de aluguel ou ganhos de capital na venda de bens, enfim, as receitas que entendem "não operacionais" sofram a incidência da contribuição.

É o Relatório.



R.

Voto Vencido

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 25/04/2006, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 16/05/2006. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Decadência (tratada de ofício)

Não obstante a Recorrente não tenha agitado o tema *decadência*, o faço de ofício por se tratar de matéria de ordem pública.

É que, conforme visto acima, a ciência da Notificação de Lançamento se deu em 29/05/2001 e os períodos de apuração nele compreendidos vão de janeiro de 1994 a dezembro de 1995, de sorte que, qualquer que seja o regramento adotado para a contagem do prazo decadencial de cinco anos – a partir do fato gerador, conforme o § 4º do artigo 150, ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, o inciso I do artigo 173, ambos do Código Tributário Nacional – apenas um mês não terá sido atingido pelo referido instituto.

Antes de alinhar o meu voto, registro que no processo se retira a informação de que houve o pagamento antecipado da contribuição do PIS/Pasep apenas do mês de junho de 1994 (fl. 8); para os demais períodos não há qualquer registro de sua existência.

Em face da edição da Súmula Vinculante 08 do STF, que considerou inconstitucional o disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, os tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do Pis/Pasep, tem como marco inicial para a contagem dos cinco anos de que dispõe a Fazenda Pública para constituir esse tipo de crédito tributário, ou a data da ocorrência do fato gerador ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a contribuição poderia ter sido lançada, a teor dos enunciados constantes, respectivamente, do § 4º do artigo 150, e do inciso I do artigo 173, ambos do Código Tributário Nacional, sendo que a escolha, excludente entre as alternativas, dependerá da existência ou não de pagamento antecipado. Assim, se houver pagamento antecipado, a regra é a do § 4º do artigo 150; caso contrário, a regra é a do inciso do art. 173.

Esse meu entendimento, todavia, não é o que vem prevalecendo neste Colegiado, porém, com a devida venia, penso ser o que se coaduna com a legislação.

Na doutrina, invoco, inicialmente, Luciano Amaro, que, *in Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 2005, 11ª ed., p. 409, ensina que, *verbis*, "(...), quando não se efetua o pagamento 'antecipado' exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o artigo 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extingiu o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos

8

contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito".

Sacha Calmon, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1999, p. 721, afirma que, *verbis*: "Nos impostos sujeitos a 'lançamento por homologação', contudo – desde que haja pagamento – ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário – o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do parágrafo 4º do art. 150, retrotranscrito. É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código Tributário Nacional considera esta inércia como homologação tácita, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão. (...))." (grifei)

Nessa mesma linha se posiciona Carlos Mário da Silva Velloso, in Decadência e prescrição do crédito tributário..., Revista de Direito Tributário, n. 9/10, p. 184-5, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979, ao afirmar que a homologação não tem lugar quando inexistente pagamento antecipado, pois o artigo 150, § 4º, só trata da hipótese de ter havido pagamento.

A jurisprudência do STJ é farta nesse mesmo sentido, a exemplo do julgado no REsp 678454/SC, Recurso Especial 2004/0088634-5, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ 17/09/2007, p. 211, assim ementado:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGAMENTO NÃO ANTECIPADO PELO CONTRIBUINTE. INCIDÊNCIA DO ART. 173, I, DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.

1. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. 2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, deve ser aplicado o disposto no art. 173, I, do CTN. 3. No caso dos autos, não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, motivo pelo qual a Fazenda Pública estadual lavrou Notificação Fiscal em 25 de janeiro de 1988, pugnando por débitos de ICMS referentes ao período de janeiro de 1982. Assim, o prazo que o Fisco estadual possuía para efetuar o lançamento era até 1º de janeiro de 1988, tendo em vista que, na hipótese, o prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário é de cinco anos a contar "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, do CTN). Portanto, efetivamente se implementou a decadência, não havendo o que ser reformado no acórdão recorrido. 4. Recurso especial desprovido.

Acórdão. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial,



nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora. (grifos meus)

No presente caso, temos, portanto, a aplicação das duas regras: a do § 4º do artigo 150, para o período de apuração de junho de 1994, e a do inciso I do artigo 173, para os demais períodos, de modo que todos os meses, **exceto o de dezembro de 1995**, foram atingidos pela decadência, devendo o lançamento correspondente àqueles meses ser cancelado.

Base de cálculo da contribuição do mês de dezembro de 1995

A prevalecer o meu voto, resta deliberarmos acerca do mérito do lançamento correspondente ao período de apuração de dezembro de 1995, apenas.

E o debate travado entre a autuada e a instância de piso, como relatado acima, girou em torno dos valores que integram a base de cálculo, ou seja, se as receitas financeiras, os ganhos de capital e as receitas de aluguel devem ou não sofrer a incidência da contribuição.

Todavia, há uma outra questão que aqui levanto e que se mostra de crucial importância para o presente julgamento.

O documento ou as informações nas quais se baseou o Fisco para apurar o valor da contribuição lançada foi elaborado e firmado por representante legal da autuada em atendimento a um quesito específico do *Termo de Intimação nº 94/2000*, fl.1, cujo teor foi, *verbis*:

"1. Apresentar planilha (modelo Anexo I dessa intimação) especificando mensalmente a base de cálculo do PIS, de junho/1994 a dez/1995 (nos termos do art. 72, inc.V do ADCT, com as alterações introduzidas pela Ementa Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994). (...)".

A resposta da empresa, de fl. 5, diz, *verbis*:

*"(...), vem respeitosamente, em atenção a v. Intimação, (...) juntar em anexo:
1) Planilha das bases de cálculo do PIS cobrindo o período de junho/94 a dezembro/95."*

Observe-se, portanto, que a montagem da base de cálculo não se deu por obra da fiscalização, mas, sim, do próprio contribuinte, que preencheu uma planilha na qual evidenciou apenas o montante da sua "Receita Bruta Operacional", sem, contudo, fazer qualquer desmembramento que permita identificar quais as rubricas que compuseram o referido montante; tampouco se preocupou a autuada nas ocasiões em que teve oportunidade em "abrir" ou "dividir" o total de sua "Receita Bruta Operacional" de forma a indicar quais as rubricas e os seus respectivos valores que nela foram consideradas.

Assim, limitou-se apenas a questionar o lançamento "em tese", ou seja, insurgiu-se contra a incidência da contribuição sobre as receitas que considera "não operacionais", mas o fez em forma de mera alusão a elas, isto é, não demonstrou que as suas supostas receitas não operacionais (receitas financeiras, receitas de alugueis, ganhos de capital na venda de bens, apenas citadas na sua defesa) foram, de fato, incluídas naquele montante que serviu de base para a apuração do lançamento por parte do Fisco.

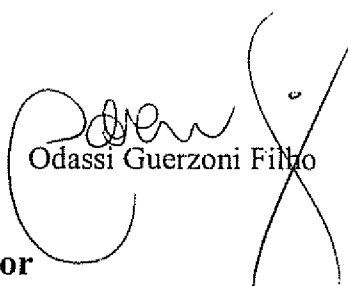


Em outras palavras, a autuada não foi capaz de comprovar a este Colegiado contra o quê exatamente está se insurgindo, ou sobre quais "valores", e não apenas rubricas contábeis, está sendo-lhe exigida uma contribuição que, supostamente, não é devida. Ao tempo em que admite como correta a incidência da contribuição sobre as suas receitas de intermediação financeira, visto que operacionais, pleiteia o cancelamento de todo o auto de infração, o que se mostra despropositado.

De se negar, portanto, provimento ao recurso.

Conclusão

Em face do exposto, voto por cancelar os lançamentos relativos aos períodos de apuração de junho e de julho a dezembro de 1994 e de janeiro a novembro de 1995, em face da decadência, e por negar provimento ao recurso em relação à matéria remanescente, relacionada ao período de apuração de dezembro de 1995.


Odassi Guerzoni Filho

Voto Vencedor

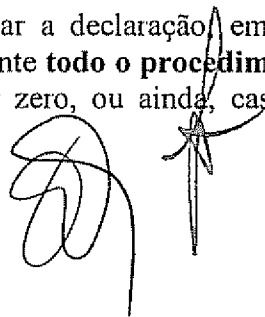
Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, designado redator para redigir o voto vencedor relacionado à irrelevância da existência de pagamentos para fins de se determinar o termo inicial de contagem do prazo decadencial.

Sabedor das divergências em torno do termo inicial ou *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial, peço vênia ao ilustre relator para, sem embargo da riqueza dos seus fundamentos, dele discordar por interpretar que é irrelevante não ter existido o pagamento antecipado previsto no art. 150 do CTN.

Considero que a contagem é sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação. 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, filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges, que 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



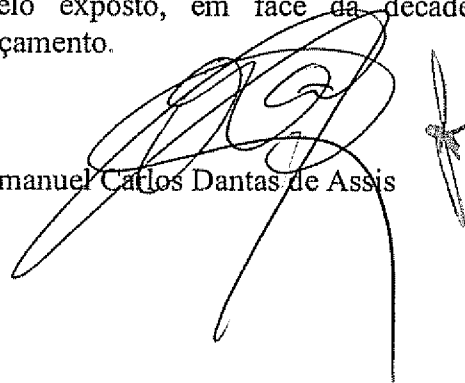
apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma 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**.”

Destarte, na data da ciência do Auto de Infração (29/05/2001) já estavam decaídos os fatos geradores anteriores a maio de 1996, impondo-se o cancelamento de todos os períodos de apuração lançados porque o mais recente corresponde a dezembro de 1995.

Pelo exposto, em face da decadência dou provimento para cancelar integralmente o lançamento.


Emanuel Carlos Dantas de Assis