



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.002990/98-31  
Acórdão : 203-07.962  
Recurso : 115.405

Recorrente : CARLOS JANEIRO AUTO POSTO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

Publicado no Diário Oficial da União  
de 12 / 05 / 2002  
Rubrica

67

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL

Nº 203 - 115.405

**NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.** A decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, uma vez ocorrida, é insanável e, por força do princípio da moralidade administrativa, deve ser reconhecida de ofício, independentemente do pedido do interessado. 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. Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149, da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispendo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, 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 artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da 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.

**PIS. UNIVERSALIDADE DO FINANCIAMENTO PARA A SEGURIDADE SOCIAL.** As empresas que se dedicam à comercialização de derivados de petróleo e álcool carburante são contribuintes do PIS. Tratando-se de pessoa jurídica que, pela sua natureza e constituição, não esteja, expressamente, excluída do seu campo de incidência, à mesma caberá contribuir para o Fundo nas bases estabelecidas pela legislação, de forma indistinta e uniforme, dentro do princípio da universalidade que rege as Contribuições para a Seguridade Social.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** A transferência da responsabilidade pelo crédito tributário não define hipótese de incidência, de modo que, uma vez afastada referida transferência, por ser considerada inconstitucional, não há que se falar em vazio jurídico-normativo de incidência tributária, pois o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum, ou seja, a regra jurídica, sendo inconstitucional, é nula e, conseqüentemente, ineficaz, revestindo-se de absoluta inaplicabilidade, retomando-se as prescrições contidas na lei de regência (LC nº 7/70).

**FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.** A LC nº 7/70, norma



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.002990/98-31  
Acórdão : 203-07.962  
Recurso : 115.405

instituidora da Contribuição ao PIS, em seu art. 3º, *b*, definiu que contribuição, para as empresas vendedoras de mercadorias e mercadorias e serviços, incidiria sobre o faturamento, e a Resolução do Banco Central nº 482/78, em seu inciso I, esclareceu que a base de cálculo seria a receita bruta, calculada com supedâneo nas regras estabelecidas pelo Imposto de Renda, determinada na forma do artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Tendo ocorrido o faturamento, decorrente da venda de derivados de petróleo e álcool hidratado para fins carburantes, conforme informado pela própria empresa, em demonstrativos, não haveria porque não serem exigidos os valores referentes à Contribuição para o PIS.

**SEMESTRALIDADE. BASE DE CÁLCULO.** Impõe-se reconhecer que a base de cálculo do PIS, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, em razão do advento de jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no âmbito administrativo, devendo esta Câmara se pronunciar sobre fato novo, não implicando julgamento *extra petita*. Inteligência do art. 462, do Código de Processo Civil.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CARLOS JANEIRO AUTO POSTO LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.** Vencidos os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Maria Cristina Roza de Castro e Otacílio Dantas Cartaxo.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2002

Otacilio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

Lina Maria Vieira  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Maria Teresa Martínez López.

Eaal/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.002990/98-31  
Acórdão : 203-07.962  
Recurso : 115.405

Recorrente : CARLOS JANEIRO AUTO POSTO LTDA.

### RELATÓRIO

CARLOS JANEIRO AUTO PEÇAS LTDA., empresa qualificada nos autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado contra decisão do Delegado da DRJ em Campinas – SP, que julgou procedente o lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, instituída pela Lei Complementar nº 7/70, acompanhado de multa de ofício e acréscimos legais.

O contencioso tem origem em auto de infração relativo ao PIS (fls. 44 a 47), lavrado em 23/12/98, em cumprimento ao programa de fiscalização denominado “Ações Judiciais”, tendo sido constatada a falta de recolhimento da contribuição em apreço, nos meses de janeiro/92 a setembro/95.

Inconformada com a autuação, a interessada apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls.51 a 57, instruída com procuração (fls. 58), alegando que o período abrangido pelo auto de infração está sob o manto de medida judicial, não podendo a Fazenda Pública *“arvorar-se, em ação fiscal temerária e sujeita até mesmo a perdas e danos, a pretender novamente débito não-reconhecido pelo judiciário”*

Argúi que o escólio daquela medida judicial não permitiria concluir que a impetrante devesse recolher a Contribuição ao PIS nos moldes da Lei Complementar nº 7/70, posto que, em sua essência, o provimento jurisdicional, que reconheceu a inconstitucionalidade na sistemática da substituição tributária, “único modelo institucional existente para a emergência da obrigação parafiscal em discussão” (fl. 54), acabou por criar um “vazio jurídico-positivo” (fl. 54), isto é, não existiria, afinal, enquadramento jurídico para o caso, razão pela qual pede a nulidade do auto de infração.

Em Decisão prolatada às fls. 122 a 126, o julgador singular decidiu pela procedência do lançamento, ponderando que a Portaria MF nº 238/84 não retirou os comerciantes varejistas do campo de incidência da exação, tampouco foi ato normativo bastante para criar nova hipótese de incidência. Pondera que mesmo antes de ver sua responsabilidade pelo crédito tributário transferido para terceiro, a contribuinte já se encontrava no campo de incidência tributária definido pelo art. 1º, § 1º, da LC nº 7/70, e, não obstante revelar-se inválida mencionada Portaria, não há que se falar em vazio jurídico-tributário de incidência tributária, como se observa nos diversos julgados do TRF e do STF sobre a matéria.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002990/98-31**  
**Acórdão : 203-07.962**  
**Recurso : 115.405**

Cientificada da decisão singular, a interessada apresentou, com guarda de prazo e através de representante legal (fl. 58), Recurso Voluntário de fls. 132 a 138, instruído com cópia da decisão judicial que concedeu liminar dispensando o depósito de 30% da exação (fls. 197/199), reiterando os mesmos argumentos expendidos em sua peça impugnatória.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.002990/98-31  
Acórdão : 203-07.962  
Recurso : 115.405

#### VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LINA MARIA VIEIRA

O recurso é tempestivo e se encontra amparado por liminar em Mandado de Segurança suprimindo a exigência do art. 32 da MP nº 1.973/00. Dele conheço.

Ingressou a recorrente, em 1987, juntamente com outros que exercem a atividade mercantil de venda ao consumidor final (varejo) de produtos derivados do petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, com ação em Mandado de Segurança (Processo nº 907.2217), contra a Portaria MF nº 238/84, alegando sua inconstitucionalidade ao eleger nova hipótese de incidência para o PIS, criando, ainda, nova base de cálculo, transferindo a responsabilidade tributária para terceiro e fazendo nascer a obrigação antes da ocorrência do fato gerador.

O órgão julgante, decidindo o mérito, considerou inconstitucional a Portaria MF nº 238/84, desonerando as distribuidoras de efetuarem a retenção do PIS na venda dos combustíveis e derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes em nome dos postos varejistas, ficando as impetrantes (comerciantes varejistas) obrigadas, diretamente, ao recolhimento de referida contribuição sobre o faturamento da empresa, após a venda de referidos produtos ao consumidor final, nos termos da lei de regência, consoante sentença judicial prolatada às fls. 59 a 114, *verbis*:

*“Pelo exposto, concedo a segurança e declaro ilegal e inconstitucional a Portaria nº 238, de 21 de dezembro de 1984, para que os impetrantes possam recolher o PIS após seus respectivos faturamentos”.*

#### SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE – INOCORRÊNCIA

De início, alega a recorrente que a cobrança veiculada através de auto de infração diz respeito a período de tempo inteiramente coberto por Ação em Mandado de Segurança, impetrada contra ato da autoridade administrativa tributária, tendente à exigência do PIS, sob o regime de substituição tributária, cujo andamento revela que a r. decisão concessiva do *writ* pugnado afasta a viabilidade da exigência em si mesma e se acha sob resguardo do não-efeito suspensivo do recurso interposto pela União Federal.

Nada mais falacioso, vez que o objeto da ação judicial é totalmente diverso do auto de infração. Na ação judicial, pleiteia a recorrente o reconhecimento da inconstitucionalidade da Portaria MF nº 238/84, que impôs o recolhimento antecipado do PIS pelas distribuidoras, em substituição aos postos varejistas, enquanto na ação administrativa demanda-se sobre a incidência do PIS sobre o faturamento, conforme definido na LC nº 7/70.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.002990/98-31  
Acórdão : 203-07.962  
Recurso : 115.405

Ademais, a concessão de medida liminar tem o condão de, apenas, impedir que a Fazenda Pública formalize o título executivo mediante inscrição em dívida ativa, mas não a inibe de cumprir seu dever legal de investigar as atividades do contribuinte para verificar a ocorrência do fato gerador e efetuar o lançamento do tributo considerado devido.

Sendo a atividade do lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, não pode o auditor fiscal deixar de cumprir, *'in casu'*, o disposto no art. 142 do CTN, que estabelece tanto a obrigatoriedade do funcionário administrativo em promover o lançamento quanto a suspensão da exigibilidade tributária quando obtido pelo contribuinte provimento judicial (art. 151, IV, do CTN).

Não há, pois, o que se reparar no tocante à atividade administrativa frente à ordem judicial.

**VALOR JURÍDICO DE ATO INCONSTITUCIONAL**

Argúi, ainda, a recorrente que o único modelo institucional existente para a emergência da obrigação parafiscal em discussão era a substituição tributária e, uma vez considerada inconstitucional, nenhuma outra poderia ser aplicada.

Ora, a própria sentença prolatada pela autoridade judicante em primeira instância (Mandado de Segurança nº 00.0907221-7, às fls. 59 a 114), ao declarar ilegal e inconstitucional a Portaria MF nº 238/84, que determinava o recolhimento antecipado do PIS, pelo regime de substituição tributária, nas vendas a varejo de combustíveis e derivados de petróleo e álcool etílico carburante, não desobrigou a interessada de recolher mencionada Contribuição após o seu faturamento, com base na legislação de regência, tanto que a sentença assim dispôs, *verbis*:

*"Pelo exposto, concedo a segurança e declaro ilegal e inconstitucional a Portaria nº 238, de 21 de dezembro de 1984, para que os impetrantes possam recolher o PIS após seus respectivos faturamentos".*

E prossegue o Emérito Julgador (fls. 110/112):

*"Sendo tributo, está a contribuição ao PIS sujeita ao princípio da legalidade. Estando, no entanto, a sua instituição fundamentada no art. 21, § 2º, I, da Constituição Federal, ao Poder Executivo é facultado alterar a base de cálculo e a alíquota. São estes, os únicos aspectos da norma passíveis de alteração pelo Poder Executivo. Não lhe é permitido alterar o sujeito passivo."*

*"[...]"*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.002990/98-31  
 Acórdão : 203-07.962  
 Recurso : 115.405

*A conclusão se impõe: a Portaria 238, de 27 de dezembro de 1984, ao alterar a base de cálculo da contribuição ao PIS, afrontou a Lei e o princípio da legalidade consagrado na Carta Magna.*

*Mas não é o único aspecto ilegal da Portaria. Esta determinou o pagamento por fato futuro.*

[...]

*Portanto não pode o fisco exigir pagamento da obrigação cujo fato gerador irá ocorrer no futuro. Com isso, alterou a sujeição passiva tributária, aspecto que só pode ser modificado por lei."*

*"Neste ponto, afrontou o art. 128 do C.T.N., assim redigido:*

*Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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".*

Assim, uma vez considerada inconstitucional a Portaria MF nº 238/84, a mesma deixou de ser aplicada, pelo fato de que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum, ou seja, a regra jurídica, sendo inconstitucional, é nula e, conseqüentemente, ineficaz, revestindo-se de absoluta inaplicabilidade, retomando-se as prescrições contidas na lei de regência (LC nº 7/70).

Por ter sido bem argumentado pelo julgador administrativo singular, acolho seus fundamentos como razão de decidir:

*"... antes mesmo de ver sua responsabilidade pelo crédito tributário transferida para terceiro, o contribuinte já se encontrava no campo de incidência tributária definido pela Lei Complementar nº 7/70 que, no § 1º, do art. 1º, assim dispõe:*

*'Art. 1º. É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.*

*§ 1º. Para os fins desta Lei, entende-se por empresa a pessoa*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.002990/98-31  
Acórdão : 203-07.962  
Recurso : 115.405

*jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista."*

*"Art. 3º O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:*

*(...)*

*b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:*

*(...)"*

E continua:

*"A Portaria nº 238/84, pretendendo conferir maior eficiência arrecadatória da Contribuição ao PIS, centralizando aquela atividade junto aos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, obviamente não retirou os comerciantes varejistas do campo de incidência da exação, tampouco foi ato normativo bastante para criar nova hipótese de incidência. Conseqüentemente, posta a Portaria em discussão sob o controle difuso de constitucionalidade, não obstante revelar-se inválida, não há que se falar em vazio jurídico-normativo de incidência tributária, como chega a alegar o contribuinte. Com ou sem aquela Portaria, os comerciantes varejistas estão alcançados pela regra matriz de incidência do PIS".*

Portanto, sem qualquer fundamento a tese adotada pela recorrente, pelo que nego provimento ao recurso quanto a este item.

**DECADÊNCIA LEVANTADA DE OFÍCIO**

Da análise dos autos, observo, ainda, que o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 1992 a novembro de 1993 estão alcançados pela decadência, haja vista que o auto de infração foi lavrado, somente, em 23.12.98.

Assim, em respeito ao princípio da moralidade administrativa, que sempre norteou os atos deste Colegiado, levanto, de ofício, preliminar prejudicial, no tocante à decadência.

E, neste particular, desejo registrar que reformulei meu posicionamento expresso em diversos arestos e, apesar de não caber a este Colegiado, integrante do Poder Executivo, negar



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.002990/98-31  
 Acórdão : 203-07.962  
 Recurso : 115.405

aplicação a dispositivo legal enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, entendo que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica ao PIS, 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 relativos ao PIS são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem 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". (grifei)*

*"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.*

*§ 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.*

*§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.002990/98-31  
Acórdão : 203-07.962  
Recurso : 115.405

*Lei.*

*§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de zero vírgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.*

*§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.*

*§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral."*

Assim, entendo que a aplicabilidade do mencionado art. 45 e demais parágrafos tem como destinatário, unicamente, a seguridade social, e 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.

Nesse sentido, vale transcrever trecho do voto do eminente Ministro Carlos Velloso, proferido no julgamento do RE nº 138.284/8/CE pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em Sessão de 1º de julho de 1992:

*"As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em 1.a 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 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239) [...]"*

*Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, "a"). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN)*



**Processo** : 10805.002990/98-31  
**Acórdão** : 203-07.962  
**Recurso** : 115.405

*são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições paraíscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149)."*

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS 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, onde, 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;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.002990/98-31  
 Acórdão : 203-07.962  
 Recurso : 115.405

*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." (negritei)*

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 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*



Processo : 10805.002990/98-31  
Acórdão : 203-07.962  
Recurso : 115.405

*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 o deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10805.002990/98-31  
 Acórdão : 203-07.962  
 Recurso : 115.405

*da administração tributária.*

*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*



Processo : 10805.002990/98-31  
Acórdão : 203-07.962  
Recurso : 115.405

*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'.*

*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 Programa de Integração Social – 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 da 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 de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS para os fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1992 a novembro de 1993, vez que o auto de infração foi lavrado em 23/12/98, portanto, há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores.

#### SEMESTRALIDADE LEVANTADA DE OFÍCIO

Em que pese a recorrente não ter-se insurgido contra a base de cálculo do PIS, até pelo fato de que a tese por ela defendida é a de que o provimento jurisdicional, que reconheceu a inconstitucionalidade da sistemática da substituição tributária, "único modelo institucional existente para a emergência da obrigação para-fiscal em discussão" acabou por criar um "vazio jurídico-positivo", isto é, não existiria, afinal, enquadramento jurídico para o caso, matéria por mim abordada e rechaçada no tópico inicial, resolvo levantar, de ofício, a questão relativa à



**Processo** : 10805.002990/98-31  
**Acórdão** : 203-07.962  
**Recurso** : 115.405

semestralidade do PIS, a despeito da posição adotada por alguns de meus pares de que *“decisões reiteradas sobre determinada matéria não se constitui em motivo suficiente para que se deva atribuir ao julgador administrativo o dever de aplicá-la a todos os julgados em que a mesma não tenha sido argüida na fase impugnativa”*.

E o faço, por entender que esta é a solução mais justa frente à mudança de interpretação do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70, adotada pelas nossas Cortes administrativa e judicial. E, também, pelo fato de que insistir nessa posição é acarretar ônus desnecessários ao Poder Público e ao contribuinte, na medida em que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>1</sup> e o Superior Tribunal de Justiça<sup>2</sup>, após acaloradas e extensas discussões administrativas e judiciais, respectivamente, decidiram que a base de cálculo da contribuição para o PIS, eleita pela LC nº 7/70, no art. 6º, parágrafo único (*“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente”*), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerada *“o faturamento do mês”*.

Assim, em face da jurisprudência dessas Cortes e em respeito aos princípios da segurança jurídica e da isonomia, entendo ser cabível o pronunciamento desta Câmara sobre fato novo, não implicando julgamento *extra petita*, conforme disposto no art. 462 do CPC, *verbis*:

*“Art. 462 - Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença.”*

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para declarar, de ofício, a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 1992 a novembro de 1993, e reconhecer a exigência da Contribuição para o PIS, no período de dezembro de 1993 a setembro de 1995, a ser calculada mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 7/70, considerando-se como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, o que deve ser observado até

<sup>1</sup> O Acórdão nº CSRF/02-0.871<sup>1</sup> também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD nºs 203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD nº 203-0.3000 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em Sessões de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10805.002990/98-31  
**Acórdão** : 203-07.962  
**Recurso** : 115.405

os efeitos da edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, quando a base de cálculo passou a ser o faturamento do mês.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2002

LINA MARIA VIEIRA