



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

| | | |
|--------------------------------------|----|----|
| MINISTÉRIO DA FAZENDA | | |
| Segundo Conselho de Contribuintes | | |
| Publicado no Diário Oficial da União | | |
| De | 23 | 06 |
| | / | 05 |
| VISTO | | |

2º CC-MF
FI.

Recorrente : SUPERMERCADO ANTONELLI MOGI GUAÇU LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Arguição de inconstitucionalidade de lei é matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal por ser matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário.
Preliminar rejeitada.

PIS . DECADÊNCIA. 1. “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, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.” 2. 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.

BASE DE CÁLCULO E SEMESTRALIDADE. Face à inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, e tendo em vista a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no âmbito administrativo, impõe-se reconhecer que a base de cálculo do PIS, até a entrada em vigor da MP nº 1.212/1995, em março de 1996, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

JUROS DE MORA E TAXA SELIC. Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, apenas se a lei não dispuser de modo diverso os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, pelo que é legítimo o emprego da Taxa SELIC, nos termos da legislação vigente.
Recurso provido em parte.

| | |
|-------------------------|--|
| MIN DA FAZENDA - 2.º CC | |
| CONTÉRE COM O ORIGINAL | |
| BRASÍLIA 26/11/2004 | |
| VISTO | |

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
SUPERMERCADO ANTONELLI MOGI GUAÇU LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos: a) em rejeitar a preliminar de nulidade.** Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López, que apresentará declaração de voto; e **b) no mérito em dar provimento ao recurso para acolher a decadência no período de janeiro de 1990 a setembro de 1993.** Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator), Maria



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

Cristina Roza da Costa e Luciana Pato Peçanha Martins. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López, para redigir o voto vencedor; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para admitir a semestralidade nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2004

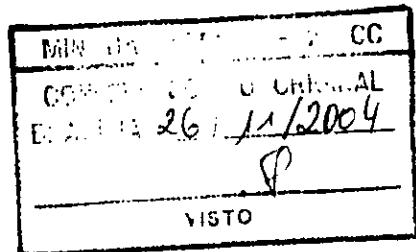
Leonardo de Andrade Couto
Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Maria Teresa Martínez López
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Cesar Piantavigna e Valdemar Ludvig.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Imp/mdc

| |
|-------------------------|
| MIN DA FAZENDA - 2.º CC |
| COMPROV. COM O ORIGINAL |
| DATA 26/11/2004 |
| S/ |
| VISTO |



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

Recorrente : SUPERMERCADO ANTONELLI MOGI GUAÇU LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração relativo à contribuição para o PIS, períodos de apuração 01/90 a 09/95, 06/97 a 08/97. Conforme o Termo de Verificação e Constatação de fls. 33 e 34, a recorrente entendeu ter efetuado recolhimentos a maior no período de julho de 1988 a setembro de 1995. Levando em conta a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e aplicando a alíquota de 0,75% sobre a base de cálculo do sexto mês anterior ao de ocorrência do fato gerador, apurou valores a compensar (fls. 38 e 39) que a fiscalização reputou indevidos. A fiscalização apurou pagamentos a menor por considerar que a Lei nº 7.799/89 e alterações posteriores tratam apenas de prazos de recolhimentos e de atualização monetária (fl. 34).

A DRJ em Campinas - SP, por unanimidade de votos, manteve o lançamento. Julgou improcedentes os argumentos da impugnação, que são os seguintes, conforme o relatório da decisão recorrida (fl. 134):

"3.1 – estão definitivamente extintas as exigências relativas ao período de 01/90 a 10/93, pela indiscutível ocorrência do instituto da decadência, prevista no art. 173, c/c o § 4º, do art. 150, ambos do Código Tributário Nacional - CTN;

3.2 – devem ser sumariamente canceladas as exigências de juros calculados com base na TRD e na Selic, por serem absolutamente confiscatórias e ilegais;

3.3 – equivocou-se o sr. Agente Fiscal, por deixar de aplicar integralmente o disposto nas Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, porquanto a base de cálculo da contribuição era o faturamento de 06 (seis) meses anteriores. Portanto, as exigências lançadas sem a correta apuração da base de cálculo (faturamento de 180 dias anteriores), configuram inexatidões materiais;

3.4 – além de todo o exposto, o Fisco está impedido de exigir qualquer diferença relativamente ao PIS, tendo em vista que a requerente observou a legislação cogente então vigente – os decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, a teor do disposto no art. 146 do CTN".

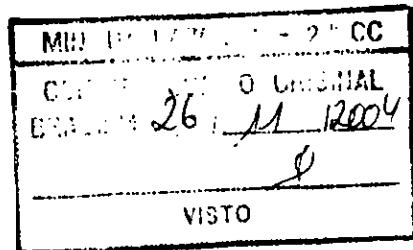
A Ementa do julgado de primeira instância é como segue:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1990 a 30/09/1995, 01/06/1997 a 31/08/1997

Ementa: DECADÊNCIA. O prazo decadencial do PIS é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído.

TRD. A sua aplicação como correção monetária foi suspensa pelo Supremo Tribunal Federal. Mas é perfeitamente constitucional e legítima sua fluência



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

compensatória, como encargo financeiro, nas hipóteses de débitos tributários vencidos.

TAXA SELIC. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. *O controle de constitucionalidade da lei instituidora da Taxa Selic é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.*

PIS. BASE DE CÁLCULO. FATO GERADOR. *A base de cálculo vincula-se ao fato tributável para que surja a obrigação tributária. Aquela há de retratar, em valores, a real dimensão do fato gerador, pelo que o art. 6º da Lei Complementar 07, de 1970, veicula norma sobre prazo de recolhimento e não regra especial sobre base de cálculo retroativa da referida contribuição ao PIS, conforme Parecer PGFN/CAT/nº 437/98, aprovado pelo Ministro da Fazenda.*

LEI COMPLEMENTAR N° 7/70. BASE DE CÁLCULO. *Com a Resolução nº 49, de 09 de outubro de 1995, do Senado Federal, no período abrangido pelos DL 2.445 e 2.449, ambos de 1988, o PIS deve ser recolhido segundo a Lei Complementar nº 7, de 1970, e alterações da legislação superveniente.*

Lançamento procedente".

O Recurso Voluntário, tempestivo (fls. 140, 143 e 144), insiste na improcedência do lançamento. Repete argumentos contidos na impugnação e também aduz que os órgãos judicantes administrativos devem analisar questões de constitucionalidade e ilegalidade, pelo que devem ser apreciadas as alegações de ilegalidade da Taxa SELIC a título de juros, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Com relação à decadência, informa que "Antes da Emenda Constitucional nº 18/65 e do CTN vigia a Lei nº 3.807, de 26.8.60, que estabelecia, em seu artigo 80, que as empresas ficavam obrigadas a manter arquivados os documentos comprobatórios dos recolhimentos pelo prazo de 05 (cinco) anos – PRAZO, POIS DE DECADÊNCIA, disposição essa repetida no parágrafo único, do art. 140, da CLPS expedida pelo Decreto nº 89.312/84, enquanto, em seu artigo 144, estabelecia que o prazo para a ação de cobrança de créditos previdenciários era de 30 (trinta) anos – PRESCRIÇÃO." Em seguida afirma que o prazo de cinco anos foi mantido pelo CTN e posteriormente pela Lei nº 6.830/80, mencionando em seu favor o Parecer/CJ/MPAS nº 085/88, do Ministério da Previdência e Assistência Social, segundo o qual a constituição do crédito previdenciário está sujeito ao prazo de decadência de cinco anos. Por fim, alega ser totalmente inconstitucional o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, face à hierarquia das leis.

No tocante à questão da semestralidade, embora concorde com a aplicação da alíquota de 0,75%, repisa que a base de cálculo da contribuição é a do sexto mês anterior ao de ocorrência do fato gerador, devendo a LC nº 7/70 ser observada integralmente. Daí esperar sejam reconhecidos como corretos os créditos por ela apurados e compensados.

E ainda conclui: "de qualquer forma ESTÁ O FISCO IMPEDIDO DE EXIGIR QUALQUER DIFERENÇA RELATIVAMENTE AO PIS, tendo em vista que a impugnante OBSERVOU A LEGISLAÇÃO COGENTE ENTÃO VIGENTE, os referidos DLs 2.445 e

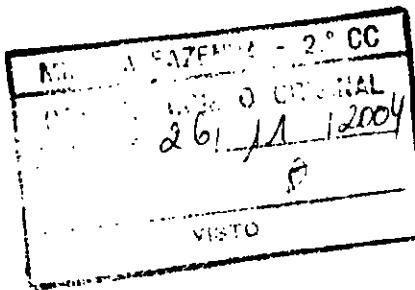


Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006181/98-82

Recurso nº : 124.391

Acórdão nº : 203-09.547



2º CC-MF
Fl.

2.449 de 1988". Neste ponto reporta-se ao arts. 146 e 100, parágrafo único, do CTN, o primeiro a informar que a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente aplica-se a fato gerador posterior, e o segundo determinando que a observância da legislação tributária exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo.

É o relatório.



| | |
|------------|----------|
| M1 | - 2.º CC |
| 26/11/2004 | 5 |
| VISTO | |

Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive o arrolamento de bens determinado pelo art. 33 da Lei nº 10.522/2002 (fls. 172, 173 e 186), pelo que dele conheço.

Enfrenta-se primeiro a alegação da decadência, cabendo reafirmar que para o PIS o prazo é de dez anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, “Se a lei não fixar prazo à homologação...”. No caso do PIS, o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91 estabeleceu o intervalo de dez anos, em vez da norma geral de cinco anos estipulada no CTN.

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

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, “b”, da Constituição, segundo o qual “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carrazza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

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

Quanto ao período anterior à Lei nº 8.212/91, o prazo decadencial do PIS já era de dez anos desde o Decreto-Lei nº 2.052/83, que no seu art. 3º determinava o seguinte:



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

| |
|---------------------------|
| MIN DA FAZENDA - 2º CC |
| CONTENOR CÓD. O. ORIGINAL |
| BRASILIA 26/11/1994 |
| VISTO |

| |
|----------|
| 2º CC-MF |
| FL. |

"Art 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior, desflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-lei."

A redação acima, sem mencionar expressamente o termo decadência, trata deste instituto porque não haveria sentido em obrigar o sujeito passivo à guarda dos documentos comprobatórios da base de cálculo do PIS senão para possibilitar o lançamento. Como se sabe, o texto produzido pelo legislador é um misto de linguagem técnica e linguagem comum, que somente depois de interpretado é que se torna norma jurídica. Neste sentido é que Paulo de Barros Carvalho informa que a norma jurídica "é a significação que colhemos da leitura dos textos do Direito Positivo."¹ Assim, cabe interpretar o texto legal inserto no art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 para ver nele norma sobre a decadência do PIS.

De modo semelhante a recorrente interpretou o art. 80 da Lei nº 3.807/60, reconhecendo neste texto legal norma de decadência, como informa na peça recursal. Observe-se a dicção do referido dispositivo legal:

"Art 80. Todo pagamento ou recolhimento feito pelas empresas obrigadas à escrituração mercantil, relativo às contribuições e consignações devidas às instituições de previdência social, deve ser lançado na referida escrita, em título próprio, sendo arquivados, para os efeitos do art. 81, durante 5 (cinco) anos, os respectivos comprovantes discriminativos."

Estando a decadência do PIS estatuída no Decreto-Lei nº 2.052/83, não cabe aplicar os atos infralegais que lhe são contrários, como o Parecer do Ministério da Previdência e Assistência Social nº 085/88, mencionado no recurso (fl. 147).

Referido Decreto-Lei, editado sob a égide da Constituição de 1967, podia dispor sobre a decadência porque, assim como a Lei nº 8.212/91, não tratou de normas gerais em sede de tributário. Apenas estabeleceu prazo especial de decadência, relativa às contribuições para o PIS/PASEP. E aquela Constituição, no seu art. 18, § 1º, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69, só podia Lei Complementar se fosse o caso de normas gerais de direito tributário. Este dispositivo constitucional, na Constituição velha, corresponde ao art. 146 da atual, com a diferença de que na antiga não havia menção expressa à decadência.

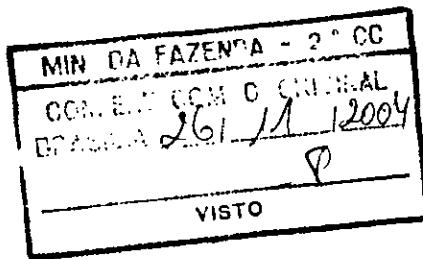
No caso dos autos, cuja ciência do lançamento ocorreu em 22/10/1998, nenhum dos períodos do Auto de Infração, o mais antigo deles correspondente ao mês de janeiro de 1990, está atingido pela caducidade.

Passa-se agora à semestralidade do PIS, regra que até o período de fevereiro de 1996, quando então aplicável a LC 7/70, é matéria já pacífica nesta Terceira Câmara, na esteira

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1993, p. 7.



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547



2º CC-MF
Fl.

de decisões do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.² Embora pessoalmente entenda descabida a disjunção temporal entre o fato gerador e sua base de cálculo, curvo-me ao entendimento da maioria e voto pela apuração da base de cálculo do PIS com base no faturamento do sexto mês anterior.

O meu entendimento pessoal prende-se à necessidade de fato gerador e base de cálculo deverem estar em consonância, de modo que o aspecto quantitativo confirme o aspecto material da hipótese de incidência. O legislador ordinário, todavia, parece ter desprezado tal necessidade, preferindo dissociar a base de cálculo do PIS do seu fato gerador, fixando a primeira num dado intervalo de tempo, o outro seis meses após.

Quanto à argüição de inconstitucionalidade da Taxa SELIC, é matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste processo administrativo. Ao contrário do que entende a recorrente, não caracteriza cerceamento do direito de defesa, nem tampouco ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa insculpido no art. 5º, LV, da Constituição, deixar de analisar matéria sob reserva do Judiciário. É que somente este Poder é competente para julgar inconstitucionalidades, não cabendo a este tribunal administrativo deixar de aplicar a legislação em vigor antes que aquele Poder se pronuncie.

A referida taxa, que a partir de 01/01/95 substituiu os juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês, tem amparo no art. 13 da Lei nº 9.065/95. Este dispositivo legal, que consta de uma lei tributária, determina que os juros de mora incidentes sobre os tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal sejam equivalentes à Taxa SELIC a partir de 01/04/1995, sendo que os arts. 16 e 39 da Lei nº 9.250/95 estabeleceram a mesma taxa para as restituições e compensações desses tributos.

Por outro lado, os juros de mora podem, sim, ser superiores a 1% ao mês, pois o art. 161 do CTN, no seu parágrafo único, determina que “Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês”. Ao contrário do que afirma a recorrente, este dispositivo não impede que o percentual seja superior a 1%, quando a lei assim dispõe.

Finalmente, cabe ressaltar que os efeitos da decretação de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, são *ex tunc*. Destarte, não cabe cogitar da aplicação dos arts. 100, parágrafo único, e 146, do CTN. Referidos dispositivos se constituem em proteção ao contribuinte, estabelecendo que a obediência à legislação tributária, incluindo as normas complementares, exclui a imposição de penalidades, e que a modificação de critérios jurídicos adotados pela administração tributária, em relação a um mesmo sujeito passivo, só se aplica a fatos geradores posteriores.

Hugo de Brito Machado explica o que é mudança de critério jurídico, na forma do art. 146 do CTN, informando o seguinte:³

² Cf. STJ, Primeira Seção, Resp nº 144.708, rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 29/05/2001. Quanto à CSRF, dentre outros, cf. Acórdãos nºs CSRF/02-01.570, julgado em 27/01/2004, unânime; CSRF/02-01.186, julgado em 16/09/2002, unânime; e CSRF/01-04.415, julgado em 24/02/2003, maioria.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros, 22º ed., 2003, p. 155.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MAPA DA FAZENDA - 2.º CC

REC. N.º 261112004

REC. N.º 261112004

BRASILIA 26/11/2004

VISTO

2º CC-MF
FL.

Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

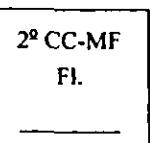
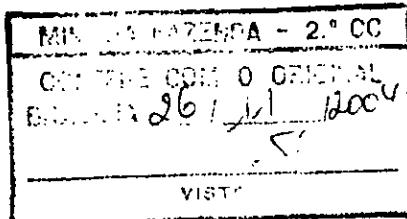
"Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na seitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado."

Claramente, a decretação de inconstitucionalidade dos dois Decretos-Leis não se confunde com a modificação de critérios de que trata o art. 146 do CTN. Até porque não houve mudança de critério jurídico, por parte da autoridade lançadora, com relação à recorrente. O que aconteceu foi uma mudança ditada pela decretação de inconstitucionalidade dos dois Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, sobrevinda para todos a partir da Resolução nº 49 do Senado Federal.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para admitir a semestralidade enquanto vigente a LC nº 7/70, procedendo-se ao cálculo do PIS com base no faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária até o vencimento, até a entrada em vigor da MP nº 1.212, de 28/11/1995, em março de 1996. No mais, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2004

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

**VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ,
DESIGNADA QUANTO À DECADÊNCIA**

A ciência do auto de infração se verificou em 22/10/1998, exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no período de apuração de 01/01/1990 a 31/08/1997. Defendo ter ocorrido a extinção do crédito tributário, face à figura da decadência, para os períodos anteriores a 09/1993.

Com relação ao período anterior à vigência da Lei nº 8.212/91, registre-se que entendiam algumas Delegacias da Receita Federal que a contribuição para o extinto FINSOCIAL e para o PIS/PASEP, já tinham regras próprias de decadência. Com efeito, o DL nº 2.049/83, art. 3º, (FINSOCIAL) e o DL nº 2.052/83, também pelo seu art. 3º (PIS/PASEP), assim dispunham:

"Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior."

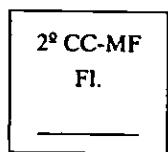
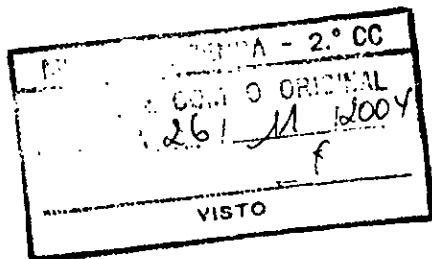
Os dois diplomas legais, cujo artigo 3º tem a mesma redação, estabeleceram, prazo "prescricional" de dez anos, a contar da data do vencimento para recolhimento das respectivas contribuições. Nesse sentido, o Primeiro Conselho de Contribuintes, quando recebeu a competência para julgar os recursos da espécie (Portaria MF 531/93), entendeu que a decadência do FINSOCIAL e do PIS/PASEP ocorre no prazo de cinco anos, de acordo com o CTN (Ac. 103-17.067, 103-17.068, 103-17.085 e 103-17.106, no entendimento de que o art. 3º dos Decretos- Leis nº 2.049/83 e nº 2.052/83 não trata de decadência e sim de prescrição. A ementa, comum a essas decisões, possui a seguinte redação:

"Não tratando o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 de prazo de decadência, mas sim de prescrição, o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento da contribuição para o PIS decai no prazo de cinco anos, conforme estabelece o Código Tributário Nacional."

No mais, com relação ao período posterior à vigência da Lei nº 8.212/91, esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 (Sessão de 19/06/2002), já se posicionou no sentido de que as contribuições sociais, devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso, as do CTN⁴. A ementa desse Acórdão possui a seguinte redação:

"Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. As contribuições sociais, dentre elas a "As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora

⁴ Idem Acórdão nº 203-07.992, sessão de 20/02/02 – Rec. 115.543.



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

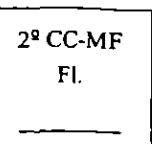
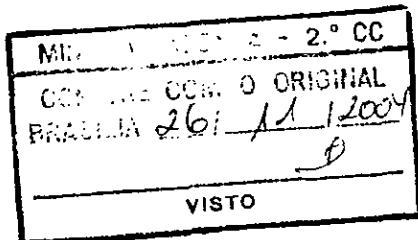
não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149 da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo 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. Preliminar acolhida. PIS. (...)"

Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem-se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, vide os acórdãos nºs CSRF/01-04.200/2002 (DOU de 07/08/03); CSRF/01-03.690/2001 (DOU de 04/07/03) e CSRF/02-01.152/2002 (DOU de 24/06/2003).

Na essência dos fatos, tem-se que o centro de divergência reside na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em se saber basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

A análise dos institutos da prescrição e 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.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários a sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: - a inércia do titular do direito; - 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



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

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.⁵

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 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.⁶

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. (...)

Em primeiro lugar há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ⁷ que reconheceram, no passado⁸ o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier⁹, teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, se refere à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Afirma o respeitável doutrinador, que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressalvar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN). Reitera ainda que, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz ainda o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões; *"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos*

⁵ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910.

⁶ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

⁷ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ.

⁸ atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98 88733-4).

⁹ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pag 7/13.



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

2.º CC

| | |
|----------|------------------|
| COPIA | COPIA O ORIGINAL |
| BRASÍLIA | 26.1.2004 |
| SP | |
| VISTO | |

2º CC-MF
FI.

150, par. 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento "poderia ter sido praticado" - com o prazo do art. 150, parágrafo 4º - que define o prazo em que o lançamento "poderia ter sido praticado" como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, parágrafo 4º."

Para o doutrinador Alberto Xavier¹⁰, a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência "é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica." As decisões proferidas pelo STJ, são também juridicamente insustentáveis, pois as normas dos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, parágrafo 4º, aplica-se exclusivamente aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

Por outro lado, há de se questionar 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 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;

¹⁰ Idem citação anterior.



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

| |
|-------------------------|
| MIN DA FAZENDA - 2.º CC |
| CONFERE COR. O ORIGINAL |
| BRASÍLIA 26.11.2004 |
| VISTO |

| |
|----------|
| 2º CC-MF |
| FL. |

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 reciproca 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 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, em se tratando do PIS, a aplicabilidade de 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.

Por outro lado, ainda que assim não o fosse, ou seja, mesmo que pudesse ser defensável a aplicabilidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 haveria que se observar o disposto no artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Em análise à jurisprudência administrativa, verifica-se que o Conselho de Contribuintes, já se manifestou, no sentido favorável ao contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

"FINSOCIAL FATURAMENTO - DECADÊNCIA: Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150,



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

| |
|-------------------------------|
| MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFIRME COM O CIVIL |
| BRASÍLIA 26/11/2004 |
| VISTO |

2º CC-MF
FL.

parágrafo 4º do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários."

Também, nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 09/11/98, Recurso nº RD/101-1.330, Ac. CSRF/02-0.748, assim se manifestou:

"DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme art. 150, parágrafo 4º do CTN. Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento".

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais, seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e portanto a essas é que devem se submeter.

No mais, 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:



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

| | |
|--------|--------------|
| MI | 2004-2 CC |
| CTN | 1º CONSULTAL |
| BRASIL | 26/11/2004 |
| SP | |
| VISTO | |

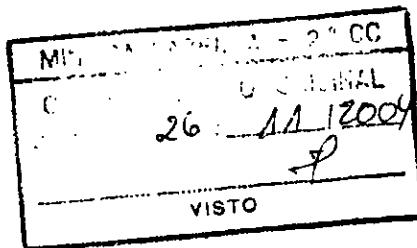
2º CC-MF
FI.

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, excellentemente, 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 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



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

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, dai 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.

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.



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2º CC
CONSELHO DE CONTROVÉRSIAS
BRASÍLIA 26/11/2004
VISTO

2º CC-MF
FI.

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, dai 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".

O que é possível 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 obviedade 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."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

| |
|-------------------------|
| MIN DA FAZENDA - 2.º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL |
| BRASÍLIA 26/11/2004 |
| VISTO |

2º CC-MF
FI.

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 inéria 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 anterior a 09/1993 vez que a ciência ao auto de infração se verificou em 22/10/1998, portanto há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores.

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2004


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547

| | |
|------------------------|--------------------|
| M.R. | A FAZENDA - 2.º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL | |
| BRASÍLIA 26/11/2004 | |
| SD | |
| VISTO | |

2º CC-MF
FI.

**DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ**

Ouso divergir do nobre relator quanto à votação da preliminar de nulidade do lançamento, levantada de ofício, no **PERÍODO SOB A ÉGIDE DA LEI COMPLEMENTAR N° 7/70**, pela não observância da semestralidade.

A priori, uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 7/70, pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, pelo Supremo Tribunal Federal, e Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis, a base de cálculo “deveria” ter sido a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária.

Muito embora tenha me manifestado no passado pela revisão do lançamento, nos casos em que não houve a aplicação do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, revejo a minha posição anterior. Como escreve Norberto Bobbio em “*O tempo da memória*”, o que pensamos e escrevemos tem sempre um caráter provisório, jamais peremptório.

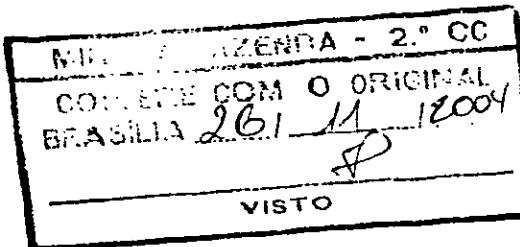
A Lei Complementar nº 7, de 07/09/70, instituiu, em seu artigo 1º, a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. No artigo 3º, b, estabeleceu como fato gerador o faturamento, e no artigo 6º, parágrafo único, que a base de cálculo da contribuição em dado mês seria o faturamento de seis meses atrás, exemplificando: “A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”

Da mesma forma que a autoridade tem cancelado a parcela do PIS relativa ao período de outubro e novembro de 1995 eis que formalizado pela MP nº 1.212/95, igualmente insubstancial é a exigência da parcela ao PIS no período submetido às normas da LC nº 7/70 em razão de não ter sido observado a semestralidade da base de cálculo, matéria esta que se encontra pacificado nos Conselhos de Contribuintes em razão da jurisprudência da CSRF e do STJ.¹¹

¹¹ O Superior Tribunal de Justiça, vem decidindo de forma unânime. Cite-se Recurso Especial nº 144.708/RS (1997/0058140-3) publicado no DJ de 08 de outubro de 2001, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida: “1- O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra “a” da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal. 2- Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art 6º, parágrafo único da LC 07/70. 3- A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador. 4 - Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência. Recurso especial improvido.”



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547



A insubsistência do lançamento que não observa todos os ditames da Lei Complementar nº 7/70, vem sendo adotada pela jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes de forma unânime, conforme exemplos de ementas a seguir reproduzidas:

“Acórdão 107-06.296 – Rec. 005.959

Matéria: PIS/RECEITA OPERACIONAL

Recorrida/Interessado: DRJ-BELEM/PA

Data da Sessão: 19/06/2001

Relator: Natanael Martins

Resultado: OUTROS - OUTROS

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DECLARAR insubsistente o lançamento, por não ter obedecido os ditames da Lei Complementar nº 07/70.

Ementa: PIS/FATURAMENTO - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - INSUBSTÂNCIA DO LANÇAMENTO - O lançamento de PIS que não observa todos os ditames da Lei Complementar 7/70 não pode prevalecer.

Acórdão 101-93847 – Rec. 128.035

Recorrida/Interessado: DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Data da Sessão: 23/05/2002

Relatora: Sandra Maria Faroni

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Ementa: PIS- Não tendo, o lançamento, observado a norma prevista no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 07/70, deve ser cancelada a exigência do PIS. Recurso provido.

De fato, não há “como” admitir o recálculo do *quantum* devido, considerando a base de cálculo de seis meses atrás, ou o fato gerador de seis meses adiante “sem” promover um novo lançamento, onde esteja espelhado a apuração dos fatos à luz da mencionada lei complementar. Lançamento é válido ou não. Se os valores são insubsistentes porque não apurados na forma do artigo 142 do CTN, insubsistente é a sua manutenção.

A ausência dos requisitos elementares do artigo 142 do CTN, à luz do dispositivo legal aplicável à situação ora descrita como válida, inquestionavelmente, dá causa à nulidade do lançamento por defeito de estrutura, material, e não apenas por um vício formal, caracterizado pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta



Processo nº : 10830.006181/98-82
Recurso nº : 124.391
Acórdão nº : 203-09.547



configuração desse ato jurídico.¹² Trata-se de preterição de formalidade material, ensejadora do cancelamento da exigência fiscal, eis que não presente condição ou requisito para a eficácia jurídica do ato administrativo.

À luz do que dispõe o artigo 142 do CTN, o lançamento é um ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individuação e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo) desencadeando efeitos confirmatório-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo¹³. Os elementos do lançamento definidos no artigo 142 do CTN representam formalidades intrínsecas ou viscerais desse ato administrativo.

A simples revisão do lançamento, como sugerido muitas vezes no passado pelo Segundo Conselho de Contribuintes, recalculando-se o tributo com base na Lei Complementar nº 7/70, e portanto, pela semestralidade, implicaria em alterações que atingem diretamente os critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Os dispositivos legais que fundamentam a revisão do lançamento, no tocante à determinação da base de cálculo e ao prazo de recolhimento são inteiramente distintos.

Resulta claro, portanto, que tais alterações no lançamento em debate somente podem ser viabilizadas se cancelada a exigência anterior, procedendo-se, em sendo o caso, a novo lançamento de competência privativa da autoridade administrativa.

Nesse contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, auferir, e precisar o valor devido, revelam-se incompatíveis com o ato administrativo já formalizado, eivado de vício material. Se tais providências são necessárias, significa que a obrigação tributária não está definida.

Portanto, em respeito à ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem nortear as atividades da Administração e deste Egrégio Conselho, no que se refere ao período sujeito às regras da Lei Complementar nº 7/70, voto, como preliminar, pela nulidade do lançamento.

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2004

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

¹² Não se trata de vício de forma. O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal. Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva (Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, 10^a ed., Tomo I, 1973, Lisboa.)

¹³ Comentários ao Código Tributário Nacional – Misabel Abreu Machado Derzi – Ed. Forense – pág. 355