



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10840.001381/96-21
Recurso nº : RD/201-0.430
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Matéria : PIS - DECADÊNCIA
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : SMAR – EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA.
Sessão de : 20 DE MAIO DE 2002
Acórdão nº : CSRF/02-01.153

PIS- DECADÊNCIA- PRAZO QUINQUENAL -fatos geradores que ocorreram há mais de 5 anos antes da lavratura do auto de infração -impossibilidade de constituição do crédito tributário pelo lançamento, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional -CTN, porque decaído está desse direito. Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Neto, Josefa Maria Coelho Marques e Otacílio Dantas Cartaxo.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA
RELATOR

FORMALIZADO EM 21 JUN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, e MAURO WASILEWSKI (Suplente Convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA

Processo nº : 10840.001381/96-21
Acórdão nº : CSRF/02-01.153

Recurso nº : RD/201-0.430
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Conforme consta dos autos, o centro de divergência reside, em se saber qual o prazo de decadência para o PIS, se de 10 anos, com fundamento na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150 parágrafo 4º, e 173, inciso I do Código Tributário Nacional, e no Decreto-Lei n.º 2.052/83, ou de 5 anos, como previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

De início registra-se em apertada síntese, que a autuação é resultante de fiscalização, na qual foi constatada falta de recolhimento do PIS, relativos aos fatos geradores de 1/89 a 9/95. A decadência, somente foi reconhecida, pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, para os períodos anteriores a 3/1991, mantido o lançamento para os demais períodos.

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, o Senhor Presidente da Câmara recorrida, à época, deu seguimento ao apelo apresentado pela Fazenda Nacional.

Propiciado ao contribuinte oportunidade de apresentar contra-razões ou recurso, ao Recurso Especial, interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (fls. 115/116), o mesmo, no prazo regulamentar, apresentou contra-razões de fls. 117/120, trazendo à baila o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça a respaldar a decisão recorrida por especial.

É o relatório.

VOTO

CONSELHEIRO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

O Recurso Especial atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo ser conhecido.

Conforme relatado, o centro de divergência reside, na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150 parágrafo 4º, e 173, inciso I do Código Tributário Nacional, e no Decreto-Lei n.º 2.052/83, em se saber basicamente, qual é o prazo de decadência para o PIS; se é de 10 ou de 5 anos.

Adoto, para resolver a controvérsia então relatada, em sua integralidade, voto da Conselheira Maria Teresa Martinez Lopes, proferido quando do julgamento do RD201-0.328 (acórdão CSRF/02-0.950), nos seus exatos termos a seguir transcritos:

“A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e no dizer de MAXIMILIANO¹: “A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermeneuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações; porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido. “

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, e o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação, supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.²

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.³ 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

¹ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, p.10-11

² Aliomar Baleeiro -*Direito Tributário Brasileiro* -11ª edição - atualizadora” Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense- 1990 - pág. 910).

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.

A decadência do direito do Fisco, portanto, corresponde à perda da competência administrativa para efetuar o ato de lançamento tributário.

Feitas as primeiras considerações sobre a figura da decadência, passo a analisar qual é o prazo decadencial. A contribuinte tomou ciência do auto de infração em 07/04/97 referente à fatos geradores ocorridos de 01/90 a 11/94. Segundo o contribuinte, teria decaído o direito de lançamento no período de 1990 e 1991.

A Fazenda defende que o prazo de decadência para o PIS é de 10 anos, com fundamento na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150 parágrafo 4º,⁴ e 173, inciso I 5, do Código Tributário Nacional, enquanto a recorrente entende que é de 5 anos, como previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Análise doutrinária de alguns julgados do ST J

Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do ST J 6 que reconheceram, no passado 7 o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier 8, teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar, algumas decisões do ST J 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. Em segundo lugar, afirma o respeitável doutrinador, que o lançamento se considera definitivo “depois de expressamente homologado”, sem ressaltar 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). Em terceiro lugar, aludem as decisões à

³ Fábio Fanucchi, “A decadência e a Prescrição em Direito Tributário”, Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

⁴ 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 homologue. (...)

“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 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 II -com o prazo do art. 150, parágrafo 4º - que define o prazo em que o lançamento “poderia ter sido praticado II como de § 4º -Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. 5 Art. 173 -O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados: 1- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; 11- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

§ único -O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

6 Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- ST J -Resp. 58.918 -5/RJ

7 atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246- SP (9822674-5) e Embargos de Divergência em RESP 101.407-SP (9888733-4).

B Alberto Xavier em u A contagem dos prazos no lançamento por homologação” - Dialética nº 27, pag 7/13.

11 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 Xavier 9 , a solução encontrada na interpretação do ST J em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência II é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica. “ As decisões proferidas pelo ST J, são também juridicamente insustentável, 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.

O art. 150, parágrafo 4º, pressupõe um pagamento prévio, e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que se permita exercer o controle. O art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio -e daí que se alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado 10 .

O disposto no parágrafo 4º, do artigo 150 do CTN, determina que se considera "*definitivamente extinto o crédito*" no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, não há como crescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar definitivamente extinto o crédito.

11 Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua "ressurreição" no segundo. 11 11

Oportuno também as lições do doutrinador Luciano Amaro 12 assim transcritas:

9 Idem citação anterior..

10 Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pag 313/314.

11 Fábio Fanucchi em "A decadência e a prescrição em Direito Tributário" -Ed. Resenha Tributária, SP -1976, pag 15/16.

12 -Em Direito Tributário Brasileiro -Ed. Saraiva -1997 -pág. 385

~

"A norma do artigo 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. II Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não no ano em que termina essa possibilidade".

Ainda, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo de Barros Carvalho 13 assim se manifestou sobre a matéria:

"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fática do pagamento, afirmado em termos precários, e tanto é assim que se mostra carente de um juízo valorativo que possa legitimá-lo perante o sistema positivo. Mas, sucede que a segurança das relações jurídicas não se compadece com a incerteza de uma atuação por parte da Administração Fazendária que os administrados não possam prever. De fato, não se compreenderia que ficassem eles, ad infinitum, ao sabor das possibilidades da ação administrativa, assistindo, passivamente, à deterioração de seus interesses, pelo fluxo inexorável do tempo. Por isso, como garantia da firmeza e segurança das relações do direito, prescreve a legislação um prazo determinado para que o Poder público exerça as suas prerrogativas homologatórias, findo o qual os pagamentos antecipados serão tidos por homologados, por força de um comportamento omissivo do titular do direito subjetivo ao tributo. O silêncio do fisco, prolongado no intervalo de 5 (cinco) anos, faz surgir um fato jurídico sobremodo relevante, na medida que produz a homologação tácita ou a homologação ficta. Este o inteiro teor do parágrafo 4º,

do já mencionado artigo 150, do CTN, lembrando apenas que o termo inicial desse intervalo é a ocorrência do fato gerador, marco que poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual aquilo que se homologa é o pagamento antecipado e não o fato jurídico tributário ou a série de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Conta-se lapso de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que ocorreu o fato gerador. Findo o referido trato de tempo, os pagamentos antecipados porventura promovidos dar-se-ão por homologados, na forma do artigo 150 do CTN. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois entendo existir, para a Fazenda, o direito de exercer tacitamente seus deveres homologatórios, manifestando, quando assim consultar seus interesses, a faculdade de manter-se quieta, omitindo-se. A oportunidade é boa para estabelecermos uma diferença
13 publicado no Repertório de Jurisprudência da 108, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, pags. 70 a 77.

Importante: o espaço de tempo que a Administração dispõe para lavrar o lançamento, nos casos de tributos por homologação é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (prazo de decadência). Dentro desse período, os agentes públicos poderão tanto homologar os pagamentos, quanto constituir os créditos de tributos não pagos antecipadamente. Por outro lado, nos casos de comportamento omissivo da Administração, decorridos cinco anos do fato gerador sucederá o fato da decadência com relação aos pagamentos antecipados que não foram regularmente promovidos, ao mesmo tempo em que operará a homologação tácita com relação aos pagamentos antecipados que tiverem sido concretamente efetivados. Enquanto o fato jurídico da decadência determina a perda do direito de efetuar o lançamento, o fato jurídico da homologação tácita consubstancia a própria realização do direito de homologar, se bem que por meio de um comportamento omissivo. "

Feitas as considerações gerais, passo igualmente ao estudo especial da decadência das Contribuições.

A Decadência das Contribuições Sociais

Entendiam alguns, no passado que a contribuição para o Financeiro, instituída pelo Decreto lei 1.940/82 e extinta a partir de abril/92, pela lei Complementar 70/91, e a contribuição para o PIS/PASEP, instituída pelas leis Complementares nos 07 e 08/70, já tinham regras próprias de decadência.

Com efeito, o Decreto lei 2.049/83, art. 3º, (Financeiro) e o Decreto lei 2.052/83, também pelo art. 3º (PIS/PASEP), assim dispõem:

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...

Não tenho dúvidas em afirmar que os dois diplomas legais, cujo artigo 3º tem a mesma redação, estabeleceram, prazo "prescricional", ao invés de prazo de decadência, objeto da presente análise, razão pela qual não pode ser invocado para a solução do deslinde.

Processo nº : 10840.001381/96-21
Acórdão nº : CSRF/02-01.153

Registra-se, para lembrança de meus pares, que no passado, o Segundo Conselho de Contribuintes já teve oportunidade, através das três câmaras, fundamentado na legislação acima, de se manifestar reiteradas vezes sobre a decadência do PIS/PASEP e do Financeiro, consagrando a validade do prazo decadencial de dez anos para estas duas contribuições, através dos Acórdãos 201-64592/88, 201-66368/90, 201-66390/90, 201-66389/90, 202- 03596/90, 202-03709/90, 202-04708/91, 201-67455/91, 201-68487/92, 201- 68624/92, 203-00579/93 e 203-00731/93. Entretanto, salienta-se também, na época da existência de acórdãos, em sua minoria, divergindo do entendimento acima:

PIS/FATURAMENTO -Inocorrência de decadência, no caso, posto que o prazo passa a fluir segundo o artigo 173 do CTN, a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ac. 201-66882, sessão de 22/02/91.

Deve-se registrar também que, posteriormente, na mesma linha de raciocínio, aqui por mim adotada, o 1º Conselho de Contribuintes, quando recebeu a competência para julgar os recursos da espécie (Portaria MF 531/93), entendeu que a decadência do Financeiro e do PIS/PASEP ocorre no prazo de cinco anos, de acordo com o CTN 14 , cujas ementas dessas decisões, comum a vários deles é a seguinte:

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.

Por outro lado, não há de se questionar se o PIS deve observar as regras introduzidas pela lei nº 8.212/91 15, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, uma vez que, a um, não foi questionada nos autos, e a dois, a referida contribuição não se encontra no bojo das contribuições sociais mencionadas na mencionada lei.

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

Diante de tudo o mais, passo às minhas conclusões sintetizadas;

14 Ac. 103-17067, 103-17068, 103-17085 e 103-17106, todos da 3ª Câmara louvaram-se, acertadamente no entendimento de que o art. 3º do Decreto Lei nº 2.049 e do de nº 2.052/83 não trata de decadência e sim de prescrição

15 o art. 45, da lei 8.212/91 diz que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN.

17

CONCLUSÕES:

1- Os fatos geradores relativamente ao PIS (1990/91) ocorreram há mais de 5 anos antes da lavratura do auto de infração e, assim sendo, não pode a fiscalização, agora, constituir o crédito tributário pelo lançamento, como

Processo nº : 10840.001381/96-21
Acórdão nº : CSRF/02-01.153

determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional -CTN, porque decaído está desse direito. Com efeito, em se tratando de tributo cujo lançamento é por homologação, aplica-se a regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

2- Ainda que se entenda não aplicável ao caso concreto o dispositivo legal acima, mas a regra aplicável, a do artigo 173, inciso I do CTN, ainda assim estaria caduco o crédito tributário relativo a 1990/91, pois tal dispositivo igualmente prevê o prazo de 5 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

3- No caso concreto, à evidência inexistente dolo, fraude ou simulação, visto que não cogitou o Fisco de tais ocorrências;

4- Por último, não há como se aplicar o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 como sendo prazo de decadência, uma vez que o mesmo dispositivo trata, tão somente de prescrição.”

Neste contexto, entendo que decaiu o direito da Fazenda Pública da União de constituir o crédito tributário relativamente ao PIS para os períodos anteriores a março de 1991 vê-se que, a sua efetivação não se verificou no prazo de 5 anos, razão pela qual, nego provimento ao recurso especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, DF em 20 de maio de 2002.



DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA