



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° 10840.001516/2002-11
Recurso n° 128.253 Voluntário
Matéria PIS. AUTO DE INFRAÇÃO.
Acórdão n° 203-11.434
Sessão de 20 de outubro de 2006
Recorrente SORAMAR VEÍCULOS E PEÇAS LTDA.
Recorrida DRJ em RIBEIRÃO PRETO-SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
 Publicado no Diário Oficial da União
 de 06/10/06
 Rubrica

PIS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento do PIS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei n° 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4°, do Código Tributário Nacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
 ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
 INCOMPETÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal é incabível a argüição de inconstitucionalidade de lei, por tratar-se de matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO. INCABÍVEL.

É incabível o lançamento de multa de ofício na constituição de crédito tributário para prevenir a decadência, ainda que, após a ciência do auto de infração, tenha sido afastada a hipótese suspensiva da exigibilidade.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros moratórios no âmbito tributário é determinada por lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, sendo defeso ao órgão julgador administrativo afastar sua aplicação.

PIS SEMESTRALIDADE.

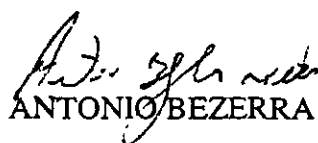
MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
 CONFERE COM O ORIGINAL
 Brasília, 03/05/07
 af
 Marilde Cursino de Oliveira
 Mat. Sispo 91650

Sob a égide da Lei Complementar nº 7, de 1970, a base de cálculo do PIS é o faturamento do sexto mês anterior ao mês de ocorrência do fato gerador.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, para afastar a decadência. Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Sílvia de Brito Oliveira (Relatora). Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; e II) por unanimidade, para cancelar a multa de ofício e acolher a "semestralidade" do PIS.


ANTONIO BEZERRA NETO

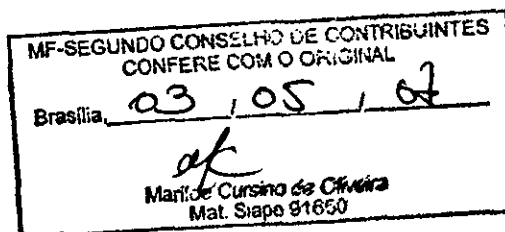
Presidente

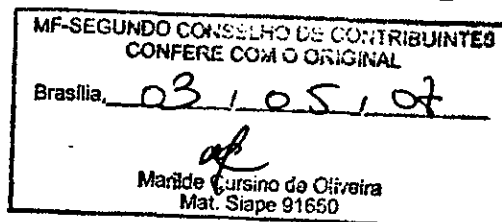

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Eric Moraes de Castro e Silva.

/eaal





Relatório

Contra a pessoa jurídica qualificada nos autos deste processo foi lavrado auto de infração, com ciência à autuada em 22 de abril de 2002, para constituir o crédito tributário relativo ao Programa de Integração social (PIS) decorrente dos fatos geradores compreendidos nos períodos de abril a dezembro de 1992, dezembro de 1993 e maio e junho de 1994.

O crédito tributário foi apurado em conformidade com a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, visto que à contribuinte fora garantido o direito de não proceder ao recolhimento com base nos Decretos-lei nº 2.445 e nº 2.449, ambos de 1988, e o lançamento foi efetuado para prevenir a decadência, tendo em vista a suspensão da sua exigibilidade por força de depósitos judiciais.

Os valores para referidos depósitos foram apurados com base nos Decretos-lei supramencionados e a exigência tributária decorre de diferenças verificadas entre os valores depositados e os valores devidos com base na Lei Complementar nº 7, de 1970.

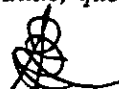
Consta da fl. 258 deste processo cópia de autorização judicial para levantamento dos valores depositados pela autuada.

Inconformada com a exigência tributária, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 100 a 116 cujas razões de defesa foram assim sintetizadas pelo relator do colegiado de piso:

- 1. o período lançado já foi atingido pela decadência, de acordo com os arts. 150, § 4º, e 170, I, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrevendo alguns julgados;*
- 2. obteve o direito de recolher o PIS de acordo com a sistemática da Lei Complementar (LC) nº 7, de 7 de setembro de 1970, cu seja, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao do vencimento da obrigação;*
- 3. o crédito tributário encontra-se suspenso em virtude de depósito judicial;*
- 4. obteve na Justiça o direito de levantar os depósitos efetuados;*
- 5. a utilização da taxa do Selic como juros moratórios é inconstitucional e vai de encontro ao CTN, arts. 110 e 161, § 1º, conforme julgados que transcreve.*

A 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP (DRJ/RPO), ao apreciar o processo, julgou procedente o lançamento e, ainda, considerou que o crédito tributário não estaria com a exigibilidade suspensa, por não ter sido efetuado o depósito pelo valor do montante integral desse crédito, consignando, *ipsis litteris*:

No caso em tela, segundo a fiscalização, a impugnante depositou de forma insuficiente as diferenças de contribuição devidas tanto é que lançou a diferença em outro processo, assim não há que se falar em suspensão da exigibilidade, que somente se efetivaria com o depósito integral da obrigação.



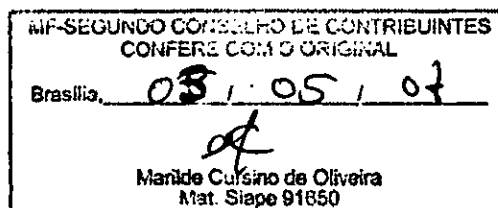
O fato de a Justiça haver autorizado o levantamento de parte do depósito não permite inferir que o valor calculado pela impugnante está correto, pois no próprio acórdão que autorizou o levantamento (fls. 32 a 34) está expresso que "o valor a ser levantado é por conta e risco da agravante, cabendo a via legal executiva à agravada para promover a cobrança das diferenças que entender devidas." (ressaltei)

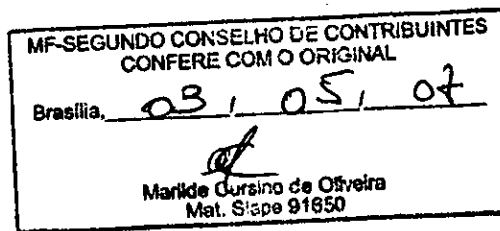
Além disso, se o levantamento for do valor total, como dá a entender o documento de fl. 258, trazido pela impugnante, a sua alegação de que o crédito estaria suspenso devido ao depósito efetuado seria contraditória, pois ao levantar os depósitos não pode postular mais a suspensão da exigibilidade dos débitos.

Ciente dessa decisão, a contribuinte interpôs o recurso de fls. 320 a 322 em que ratifica as razões de defesa da peça impugnatória e aduz, novamente, a inclusão do débito no Programa de Recuperação Fiscal (Refis), a ilegalidade e inconstitucionalidade da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) e o prazo quinquenal de decadência da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

Por fim, solicitou a reforma da decisão da instância de piso para que se cancele integralmente a exigência tributária.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

QUANTO À DECADÊNCIA

O recurso satisfaz os requisitos legais de admissibilidade, por isso dele conheço.

A decadência argüida pela recorrente é questão prejudicial da análise do mérito que merece acolhida pelas razões que passo a expor.

O prazo que possui a Fazenda Nacional para constituir crédito tributário relativo à contribuição para o PIS é matéria por demais controversa nesta Terceira Câmara e meu entendimento é de que essa contribuição está sujeita ao prazo quinquenal previsto nas normas gerais de direito tributário pátrio.

Inicialmente, há de se salientar que a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), não estabelece outro prazo que não o quinquenal para a decadência tributária e as diferenças que desse Código decorrem são relativas apenas ao termo inicial para contagem desse prazo, que, regra geral, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inc. I), excetuando-se dessa norma somente os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, conforme depreende-se do art. 150, § 4º, da indigitada lei.

Ora, uma vez que o CTN somente contempla o prazo quinquenal, a polêmica acerca do tema advém da existência em lei ordinária de prazo decadencial diverso. Nesse ponto, registre-se que a faculdade de a lei ordinária estabelecer outro prazo de decadência é conferida pelo próprio art. 150, § 4º, do CTN que, observe-se, constitui dispositivo integrante de lei omissa, pois, somente se sobre esse prazo não se omitir a lei ordinária, valerá o que nela se fixar como prazo para homologação do lançamento.

A lei ordinária que se invoca para dar abrigo ao prazo decenal é a Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui plano de custeio e dá outras providências e, em seu art. 1º, assim conceitua a Seguridade Social:

Art. 1º A Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social.

(...)

(Grifou-se)

Mais adiante, referido diploma legal traduz a assistência social em políticas sociais para proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, dispendo em seu art. 4º, *ipsis litteris*:

Art. 4º A Assistência Social é a política social que provê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora



de deficiência, independentemente de contribuição à Seguridade Social.

O PIS, instituído pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, destinava-se a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, constituindo-se Fundo de Participação para execução desse Programa composto por duas parcelas de contribuições, ambas das empresas, sendo uma delas a contribuição das pessoas jurídicas (empresas) calculadas sobre o seu faturamento.

Até a promulgação da Constituição Federal de 1988, a participação do empregado no Fundo ocorria na forma do art. 7º da supracitada Lei Complementar e as importâncias que lhe eram creditadas destinavam-se precipuamente à formação de patrimônio, conforme art. 9º dessa mesma lei, sendo, pois, incontestável que o produto da arrecadação do PIS não se destinava à Seguridade Social.

Ocorre, porém, que, por força do disposto no art. 239 da Constituição Federal, as contribuições para o PIS passaram a financiar o programa do seguro desemprego e o abono de um salário mínimo concedido anualmente a empregados de empregadores contribuintes do PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), preservando-se o patrimônio acumulado do PIS/Pasep e proibindo-se a distribuição da arrecadação para depósito nas contas individuais dos participantes. Portanto, a arrecadação do PIS não mais se destina à formação de patrimônio do trabalhador, conforme dicção do citado dispositivo constitucional:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n.º 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.


§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 03/05/07


Marilda Custino de Oliveira
Mat. Sisp 91650



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03/05/07

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Sisepe B1650

(...)

(Grifou-se)

Em face disso, uma vez que os programas para os quais são destinadas as contribuições para o PIS ora previstos na Constituição Federal não são concernentes à saúde, tampouco à previdência social, resta perquirir sobre sua adequação à assistência social.

Nesse ponto, registre-se que a Lei nº 8.212, de 1991, não incorpora à assistência social, em seu art. 4º, nenhuma referência a trabalho ou emprego, não obstante ser posterior ao texto constitucional vigente, que, no art. 203, relaciona a promoção da integração ao mercado de trabalho como objetivo da assistência social. Muito embora, também não entenda que o seguro desemprego e o abono de que trata o art. 239, § 3º, da Constituição Federal sejam formas de promover a integração ao mercado de trabalho.

Por essas razões entendo que a Lei nº 8.212, de 1991, não alcança o PIS, não se podendo, pois, dispensar-lhe o prazo decadencial previsto no seu art. 45, sendo então de se observar os cinco anos previstos nas normas gerais de direito tributário, contados a partir do fato gerador, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, para a Fazenda Nacional proceder ao lançamento de crédito tributário relativo a essa contribuição.

O entendimento de que o prazo em questão é quinquenal é corroborado por muitos julgados deste Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, dos quais apontam-se os seguintes:

Número do Recurso: 123558

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10950.003464/2001-81

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: PIS

Recorrente: ABM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA

Recorrida/Interessado: DRJ-CURITIBA/PR

Data da Sessão: 27/01/2005 14:00:00

Relator: José Antonio Francisco


Decisão: ACÓRDÃO 201-78199

Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS. DECADÊNCIA. É de cinco anos o prazo de decadência para lançamento do PIS, contados, na hipótese de haver pagamento antecipado, da data do fato gerador da obrigação.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>03/05/02</u>  Marilde Cursino da Oliveira Mat. S/ape 91650

(...)

Número do Recurso: 202-107552

Turma: SEGUNDA TURMA

Número do Processo: 11080.007037/97-57

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Matéria: PIS

*Recorrente: FUMOSSUL S/A INCORPORADA POR UNIVERSAL
LEAF TABACOS LTDA*

Interessado(a): FAZENDA NACIONAL

Data da Sessão: 24/01/2005 15:30:00

Relator(a): Leonardo de Andrade Couto

Acórdão: CSRF/02-01.812

Decisão: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso para: 1) reconhecer a decadência em relação aos períodos de apuração até 30 de junho de 1992; 2) reconhecer a semestralidade da contribuição para o PIS.

Ementa: PIS – DECADÊNCIA. PRAZO. O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao PIS extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Acolhida a decadência para o período de 31/01/89 a 30/06/92.

(...)


Destarte, tratando-se de lançamento relativo a fatos geradores ocorridos no período entre abril de 1992 e junho de 1994, e considerando que a ciência do auto de infração se deu em 22 de abril de 2002, estaria fulminado pela decadência a integralidade do crédito tributário lançado.

Em face disso, voto por dar provimento ao recurso para acolher a prejudicial de decadência e cancelar a exigência tributária.

Tendo em vista que posso restar vencida em relação à decadência, passo à apreciação das razões recursais relativas ao mérito da exigência.

Relativamente à base de cálculo do PIS recolhido em consonância com a Lei Complementar nº 7, de 1970, assiste razão à recorrente, pois o art. 6º, parágrafo único, dessa lei, com efeito, determina a incidência dessa contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao mês da ocorrência do fato gerador.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 05 / 07

Marilde Cursino da Oliveira
Mat. Slape 91650

No jargão técnico, refere-se a tal determinação como “semestralidade do PIS” e, sobre isso, pronunciou-se a Exma. Sra. Ministra Eliana Calmon, relatora do RE nº144.708 – Rio Grande do Sul (1997/0058140-3), de 29/05/2001, em voto de que transcreve-se o seguinte trecho:

(...)

Doutrinariamente, diz-se que a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador. É, em termos práticos, o montante, ou a base numérica que leva ao cálculo do quantum devido, medido este montante pela alíquota estabelecida.

Assim, cada exação tem o seu fato gerador e a sua base de cálculo próprios.

Em relação ao PIS, a Lei Complementar nº 07/70 estabeleceu duas modalidades de cálculo, ou forma de chegar-se ao montante a recolher:

(...)

Assim, em julho, o primeiro mês em que se pagou o PIS no ano de 1971, a base de cálculo foi o faturamento do mês de janeiro, no mês de agosto a referência foi o mês de fevereiro e assim sucessivamente (parágrafo único do art. 6º).

Esta segunda forma de cálculo do PIS ficou conhecido como PIS SEMESTRAL, embora fosse mensal o seu pagamento.

(...)

o Manual de Normas e Instruções do Fundo de Participação PIS/PASEP, editado pela Portaria nº 142 do Ministro da Fazenda, em data de 15/07/1982 assim deixou explicitado no item 13:

A efetivação dos depósitos correspondentes à contribuição referida na alínea “b”, do item 1, deste Capítulo é processada mensalmente, com base na receita bruta do 6º (sexto) mês anterior (Lei Complementar nº 07, art. 6º e § único, e Resolução do CMN nº 174, art. 7º e § 1º).

A referência deixa evidente que o artigo 6º, parágrafo único não se refere a prazo de pagamento, porque o pagamento do PIS, na modalidade da alínea “b” do artigo 3º da LC 07/70, é mensal, ou seja, esta é a modalidade de recolhimento.

(...)

Consequentemente, da data de sua criação até o advento da MP nº 1.212/95, a base de cálculo do PIS FATURAMENTO manteve a característica de semestralidade.

(...)

Registre-se ainda que, sobre esse tema, a jurisprudência desse Segundo Conselho de Contribuintes já está pacificada para acolher a semestralidade do PIS enquanto cobrado sob a égide da Lei Complementar nº 7, de 1970.



Outra alegação recursal é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em questão, por força de depósito judicial efetuado pela recorrente.

Nesse ponto, note-se que o crédito tributário foi constituído com a precípua finalidade de resguardar a Fazenda Nacional dos efeitos da decadência, tendo-se consignado no auto de infração a suspensão da exigibilidade daquele crédito.

Ocorre, porém, que uma vez afastada a hipótese suspensiva pelo levantamento dos depósitos, o crédito lançado torna-se exigível, contudo, nesse ponto, não ratifico o voto condutor do Acórdão da instância de piso, porque entendo que a integralidade do depósito deve ser aferida por fato gerador, tal como procedeu a fiscalização, que tratou de separar as hipóteses em que os depósitos operavam o efeito da suspensão da exigibilidade por fato gerador da obrigação tributária.

Aduziu ainda a recorrente que obteve na Justiça o direito de levantar os depósitos efetuados. Ocorre que tal direito foi-lhe assegurado com ressalva, no corpo da decisão do Meritíssimo Juiz do Tribunal Regional Federal, de que *“o valor a ser levantado é por conta e risco da agravante, cabendo a via legal executiva à agravada para promover a cobrança das diferenças que entender devidas”*.

Sobre a existência de parcelamento dos e de inclusão do saldo restante no Refis, trata-se de alegação de fato desacompanhada do imprescindível elemento de prova, não podendo, por isso, prosperar.

Relativamente à utilização da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para cálculo dos juros moratórios, as alegações trazidas pela recorrente dizem respeito à inconstitucionalidade de lei, visto que essa utilização possui matriz legal no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, legitimamente inserta no ordenamento jurídico nacional, não pode ter sua aplicação rejeitada por este Colegiado Administrativo, conforme art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998 e alterado pela Portaria MF, de 23 de abril de 2002.

Por fim, note-se que o crédito tributário, conquanto constituído para prevenir a decadência, compreende também o lançamento de multa de ofício, que foi mantida pela DRJ/RPO. Todavia, entendo que, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário à época da lavratura do auto de infração, conforme assegurou a fiscalização, não é cabível o lançamento da multa de mora, em consonância com o disposto no art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que afasta o lançamento da multa, dispondo, *ipsis litteris*:

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

(...)

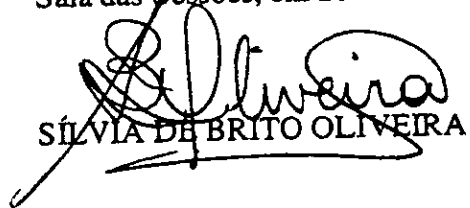
(Grifou-se)

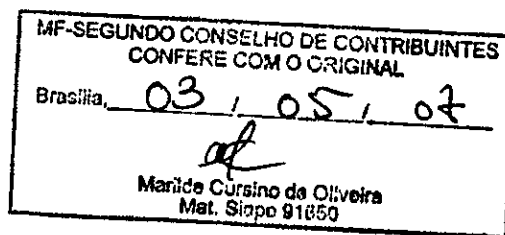
Diante do exposto, no mérito, voto pelo **provimento parcial** do recurso, para cancelar a multa de ofício lançada e para determinar que, na apuração do PIS devido sob a égide da Lei complementar nº 7, de 1970, seja tomado o faturamento do sexto mês anterior ao

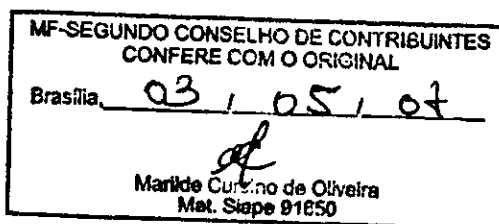


mês de ocorrência do fato gerador, sem correção monetária, como base de cálculo para o lançamento.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2006.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA





Voto Vencedor

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS DESIGNADO QUANTO À DECADÊNCIA

Reporto-me ao relatório e voto da ilustre relatora, para dele divergir por entender que o prazo decadencial para lançamento do PIS é de dez anos, a contar de cada fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 22/04/2002 e o período de apuração mais antigo correspondente a abril de 1992, nenhum foi atingido pela decadência.

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...". Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

"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."

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de forma a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,¹ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,² que

¹ No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, "A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras" (*itálico*), in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>03 / 05 / 04</u>
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siaps 91650

entende haver homologação da atividade do contribuinte, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...”), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento **da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”)

A despeito de posições divergentes, 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 Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

² José Scuto Major Borges, *in* Lançamento Tributário, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a “atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento.”



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03, 05, 07
Marilda C. Sino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

... 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 n.º 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, in *As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro*, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispondo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.

Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.


A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: "é uma lei sobre leis de tributação". Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)

A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).

Quanto ao enquadramento do PIS como contribuição para a Seguridade Social, não deveria existir qualquer dúvida face ao art. 239 da Constituição, que o destina para o

IMP-SEL	DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	03 / 05 / 02
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. S/ape 91850	

seguro-desemprego e o abono desemprego. Ambos integram a assistência social que, como é cediço, é um dos três segmentos da Seguridade Social (os outros dois são saúde e previdência, na forma dos 194 a 294 da Constituição).

Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) "contribuições sociais", vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade Sociais e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) "de intervenção no domínio econômico" ou com finalidade interventiva; e 3) "de interesse das categorias profissionais ou econômicas", isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).

Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.


Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.

O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a "movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira",³ e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei

³ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 05 / 02

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;⁴ o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, "b", da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais "gerais" também seguem a anterioridade do art. 150, III, "b", em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, e constatada a finalidade do PIS para tal setor, nos termos do art. 239 da Constituição, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 145 da Lei n.º 8.212/91. Ainda que o texto desta Lei não traga referência expressa ao PIS, pouco importa. A sua condição de Contribuição para a Seguridade Social decorre da própria Constituição, e não de qualquer mandamento infraconstitucional.

A corroborar a interpretação exposta, o STF já deixou por demais claro, no Recurso Extraordinário n.º 232.896, que o PIS é contribuição para a Seguridade Social. Tratando da MP n.º 1.212, de 28/11/95, que após reedições foi convertida na Lei n.º 9.715/98, assentou o seguinte, *verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I. - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. II. - Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov. 1.212, de 28.11.95 " aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995" e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18. III. - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. IV. - Precedentes do S.T.F.: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, "DJ" de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE n.º 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98. V. - R.E. conhecido e provido, em parte.

(STF, Pleno, RE 232896/PA, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Julgamento em 02/08/1999, DJ DATA-01-10-1999 PP-00052 EMENT VOL-01965-06 PP-01091, consulta ao site www.stf.gov.br em 13/06/2004).

Pelo julgado acima o Colendo Tribunal aplicou ao PIS a anterioridade nonagesimal exclusiva das contribuições para seguridade social, inserta no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Mas antes o mesmo Ministro Carlos Velloso já se pronunciara neste sentido, conforme abaixo:

⁴ Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



IV. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a1. 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 n.º 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a2. Outras da seguridade social (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); a3. Contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

(...)

O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições de seguridade social. Sua exata classificação seria, entretanto, ao que penso, não fosse a disposição inscrita no art. 239 da Constituição, entre as contribuições sociais gerais.

(STF, Pleno, RE n.º 138.284-8 - CE RTJ 143, pg. 313/326, relator Min. Carlos Velloso, negrito ausente do original).

Destarte, rejeito a alegação de decadência.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2006.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

