



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 17 / 09 / 2003
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

Recorrente : **QUAKER BRASIL LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Curitiba - PR**

NORMAS PROCESSUAIS – PRAZO DECADENCIAL - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, havendo pagamentos, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do CTN, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não havendo pagamentos, configura-se a situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, sendo a decadência do direito de constituir o crédito tributário contada a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Precedentes do STJ e da CSRF–MF). **Preliminar acolhida.**

PIS - MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO. O lançamento da contribuição para o PIS é exclusiva responsabilidade do sujeito passivo, aperfeiçoando-se com o pagamento da contribuição. No caso de não pagamento, dentro do prazo estabelecido em lei, cabe aplicação de multa de ofício no percentual de 75%.

MULTA DE OFÍCIO DIFERENTE DA MULTA DE MORA. A multa de ofício não há de ser confundida com a multa moratória. Os percentuais previstos na lei para a segunda não podem ser aplicados à primeira, por ter uma, caráter indenizatório e a outra, caráter punitivo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **QUAKER BRASIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **D) por maioria de votos, em acolher a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Relatora), Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Henrique

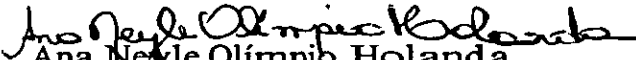


Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

Pinheiro Torres. Designada a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda para redigir o acórdão; e
II) por unanimidade de votos, quanto ao mérito, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Sérgio Roberto Roncador (Suplente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.
Iao/ja



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

Recorrente : QUAKER BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, que a seguir transcrevo:

“Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 04/26, que exige o recolhimento de 733.588,40 Ufir de contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e 700.274,85 Ufir de multas de ofício de 50, 80 e 100%, previstas no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, combinado com o art. 2º da Lei nº 7.683, de 02 de dezembro de 1988, no art. 4º, I, da Medida Provisória nº 297, de 28 de junho de 1991, combinado com o art. 37 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 4º, I, da Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991, convertida na Lei nº 8.218, de 1991, além dos acréscimos legais.

2. A autuação, cientificada em 31/01/1995, ocorreu devido à falta de recolhimento da contribuição para o PIS não declarada e relativa aos períodos de apuração de 01/08/1989 a 31/10/1989 e de 01/12/1989 a 31/08/1994, conforme demonstrativos de apuração às fls. 04/14 e de multa e juros de mora às fls. 15/22, tendo como fundamento legal o art. 3º, 'b', da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, c/c o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, e o art. 1º do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, combinado com o art. 1º do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988.

3. Às fls. 01 e 26, no Termo de Início e Verificação Fiscal e no auto de infração, consta que a ação fiscal refere-se somente a créditos fiscais da empresa Quaker Alimentos Ltda, CNPJ nº 47.186.929/0001-10, que foi incorporada por Quaker Brasil Ltda e que recorreu à via judicial para questionar os prazos de vencimento estabelecidos na Lei nº 8.218, de 1991, tendo obtido liminar e sentença que declarou estar a incorporada sujeita ao recolhimento da contribuição para o PIS nos moldes da Lei Complementar nº 7, de 1970.

4. Tempestivamente, em 24/02/1995, a interessada, Quaker Brasil Ltda, por intermédio de representante regularmente habilitado (procuração às fls. 71/73), interpôs a impugnação de fls. 33/52, instruída com os documentos de fls. 53/70, cujo teor é sintetizado a seguir.

5. Alega, a impugnante, que, considerando que a discussão de legalidade e de inconstitucionalidade não é matéria pertinente à instância administrativa e que a autoridade autuante reconheceu a suspensão da exigibilidade do crédito em questão, limitar-se-á apenas à discussão de aspectos que não dizem respeito à constitucionalidade da cobrança.

6. Argui, a teor do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), uma vez decorrido o prazo de cinco anos dos fatos geradores correspondentes, a decadência do direito de lançamento relativo aos créditos do ano de 1989, citando, nesse sentido, jurisprudência do Conselho de Contribuintes.



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

7. *Questiona a aplicação da multa de ofício em razão de se tratar de lançamento efetuado em incorporadora – a impugnante – porém referente à contribuição devida pela empresa incorporada, Quaker Alimentos Ltda. Fundamenta-se nos art. 132 do CTN, ressaltando, em essência, que a sucessora é responsável pelos tributos devidos até a data da incorporação, os quais, segundo a aceção do art. 3º, também do CTN, diferem da multa por não configurarem sanção de ato ilícito. Para corroborar seu argumento, cita doutrina e jurisprudência, ressaltando que, à época do evento sucessório, o crédito não se encontrava constituído.*

8. *Ainda em relação à multa de ofício, quanto ao ano-calendário de 1992, alega que a entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF foi suspensa pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 6, de 27 de janeiro de 1992, sendo posteriormente dispensada pela Instrução Normativa SRF nº 20, de 1993. Nesse contexto, destaca o disposto no art. 1º da Lei nº 8.696, de 26 de agosto de 1993, que, em consonância com o art. 59 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, determina a incidência apenas da multa de mora, em atendimento ao princípio da retroatividade benigna.*

9. *Pelo exposto, quanto aos aspectos enfocados, requer o julgamento da improcedência do auto de infração.*

10. *Em atendimento aos despachos de fls. 75 e 94, foram anexados ao presente processo os documentos de fls. 78/92 e 97/116, relativos às Ações Judiciais em Mandado de Segurança nºs 91.0701386-8, 91.0727445-9 e 91.0711683-7, interpostas por Quaker Alimentos Ltda, e Ação Ordinária nº 96.0019070-4, interposta por Quaker Brasil Ltda.*

Em face das disposições da Portaria do Ministério da Fazenda nº 416, de 21 de novembro de 2000, veio o presente processo a julgamento desta delegacia."

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente em parte o lançamento, por meio do Acórdão DRJ/CTA nº 1.018, de 27/08/2001, fls. 118/133, ementando a sua decisão nos seguintes termos:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/08/1989 a 31/10/1989, 01/12/1989 a 31/08/1994

Ementa: DECADÊNCIA. PERÍODOS DE 1989. PRAZO.

Decai em 10 anos o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito de contribuição para o PIS.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA. CABIMENTO.

Cabível a exigência de multa de ofício da sucessora por infração cometida pela sucedida, ainda que apurada após a sucessão.

MULTA DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE POR MEDIDA JUDICIAL LIMINAR. CANCELAMENTO.



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

Cancela-se a aplicação da multa de ofício no lançamento efetuado para se evitar a decadência apenas dos créditos fiscais cuja exigibilidade foi suspensa por medida liminar em mandado de segurança, concedida antes do início do procedimento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO.

Em face do princípio da retroatividade benigna, reduzem-se os percentuais de multa de ofício de 80% e 100% para 75%, previsto na Lei nº 9.430, de 1996.

TRD. JUROS DE MORA. EXCLUSÃO.

Exclui-se a aplicação da Taxa Referencial Diária –TRD como juros de mora no período compreendido entre 04/02/1991 e 29/07/1991.

Lançamento Procedente em Parte.”

A contribuinte foi cientificada do teor do referido Acórdão em 18/03/2002, fl. 138, e, inconformada com a parte do julgamento que lhe foi desfavorável, apresenta, em 10/04/2002, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 139/151, reiterando suas razões iniciais.

Conforme informação de fl. 204, foi efetuado arrolamento de bens, por meio do processo nº 10880.015727/02-57, permitindo o seguimento do recurso interposto pela contribuinte.

É o relatório. //



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto está revestido das formalidades legais exigíveis e merece ser aceito.

Na questão da decadência, socorri-me da brilhante exposição do Auditor-Fiscal Odilo Blanco Lizarzaburu sobre decadência do PIS constante dos autos do processo nº 10920.000898/99-56 (fls. 226 a 269).

A Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributária sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e o prazo para homologar os pagamentos antecipados, efetivados pelo contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei nº 8.212/1991 e no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173, do mesmo Código.

A literalidade do § 4º do art. 150 do CTN está assim disposta:

"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, o 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. " (destaquei).

O prazo fixado no parágrafo retrocitado, obviamente, refere-se à homologação dos procedimentos a cargo do sujeito passivo, aí incluída a antecipação de pagamento acaso efetuada, tomando-se definitivo ditos procedimentos e extinto o crédito tributário na justa medida do pagamento antecipado. Todavia, eventuais diferenças entre o valor devido e o antecipado pelo sujeito passivo não são alcançadas pela homologação, já que esta tem como escopo reconhecer e ratificar os procedimentos efetuados pelo sujeito passivo aperfeiçoados pelo



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

pagamento. Ora, a parte não satisfeita, não podendo ser homologada, fica em aberto até que se opere a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

No caso ora em análise, não houve pagamento por parte do sujeito passivo, o que de plano afasta a regra do § 4º do artigo 150 do CTN. Daí então, tem-se que passar a análise das normas de decadência possíveis de aplicação ao caso em comento.

Primeiramente, transcreve-se a norma geral prevista no Código Tributário Nacional, que em seu artigo 173 assim dispõe:

“Art.173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)”

Ao seu turno, o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/1983 determinava a todos os contribuintes a obrigação de conservarem pelo prazo de 10 anos todos os documentos comprobatórios dos recolhimentos efetuados e da base de cálculo do PIS.

“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, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-lei.”

Ora, a norma desse artigo 3º nada mais é do que o prazo decadencial da contribuição, pois não faria sentido determinar a guarda dos comprovantes de pagamentos e da base de cálculo do tributo, por tanto tempo, se não mais fosse possível lançar eventuais diferenças entre a contribuição devida e o valor do pagamento antecipado.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 8.212/1991, o legislador estendeu a todas as contribuições que compõem a Seguridade Social o prazo decenal de decadência para constituição dos respectivos créditos tributários, nos seguintes termos:

“Art. 45. O Direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após (dez) anos contados: //



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

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."

Como se pode observar claramente no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/1983 e, sobretudo, no 45 da Lei nº 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para o PIS é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esses artigos parecem ser incompatíveis com o art. 173 do CTN já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo deve então prevalecer, o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?

Primeiramente, é preciso ter presente, no confronto entre leis complementares e leis ordinárias, qual a matéria a que se está examinando. Lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado pela maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária; o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer¹:

"Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior.

(...)

Não há hierarquia alguma entre o lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas."

Em resumo, não é o fato de a lei complementar estar sujeita a um rito legislativo mais rígido que lhe dará a precedência sobre uma lei ordinária, mas sim a matéria nela contida, constitucionalmente reservada àquele ente legislativo.

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas

¹ TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p, 140 e 142. //



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

Acerca desta questão, veja-se excerto do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal:

"A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Cada Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária. (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rei. Min. Moreira Alves)"

E assim é porque a Constituição Federal outorgou competência plena a cada uma das pessoas políticas a quem entregou o poder de instituir exações de natureza tributaria. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição, ou aqueles estabelecidos em legislação complementar editada no estrito espaço outorgado pelo Legislador Constituinte. É o exemplo das normas gerais em matéria de legislação tributária que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador, de crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.

Neste sentido são as lições da melhor doutrina. Roque Carrazza, por exemplo, ensina que o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvidas:

"(...) a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributaria desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

(...)

A lei complementar veiculadora de 'normas gerais em matéria de legislação tributaria' poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio,



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos ditames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais - como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Cada Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.

Dai por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá 'os tributos e suas espécies', nem 'os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes' dos impostos discriminados na constituição. a razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutilar. sua função será meramente declaratória. se for além disso, o legislador ordinário das pessoas políticas simplesmente deverá desprezar seus 'comandos' (já que desbordantes das lindes constitucionais).

Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da 'obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários'. Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magna. Os princípios federativo, da autonomia municipal da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na 'ação estatal de exigir tributos', não podem ter suas dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais". (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10). Destaquei

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou, primeiramente, o Decreto-Lei nº 2.052/1983 prevendo o prazo decenal de decadência do PIS, e, posteriormente, a Lei nº 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, dentre elas o PIS.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos. Tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim é de 5 anos, como estabelecido na norma geral.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributária, editada no âmbito das pessoas políticas dotadas de competência



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

constitucional para instituí-las, é que vai fixar os prazos decadenciais, cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

Ao lado da regra geral, o legislador complementar adiantou-se ao legislador ordinário de cada ente tributante, e fixou uma norma subsidiária que poderá ser utilizada pelas pessoas políticas dotadas de competência tributária. Vale dizer, o legislador ordinário, que ao instituir uma exação de natureza tributária, poderá silenciar a respeito do prazo decadencial da exigência então instituída. Neste caso, aplica-se a norma prevista no art. 173 do CTN, ou seja, no silêncio do legislador ordinário da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, aplicar-se-á o prazo previsto nestes dispositivos. Mas, repita-se, apenas subsidiariamente, de modo que, a qualquer momento, cada legislador competente para instituir determinada exação poderá vir a fixar prazo diverso. Como fez a União, no caso específico do Pis e, posteriormente, de todas as contribuições para a Seguridade Social.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988 na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Face ao princípio da recepção, a legislação anterior é recebida com a hierarquia atribuída pela Constituição vigente às matérias tratadas na legislação recepcionada. Isto significa que uma lei ordinária poderá ser recepcionada com eficácia de lei complementar, desde que veiculadora de matéria que a Constituição recepcionadora exija que seja tratada em lei complementar. O contrário também pode acontecer. Uma lei complementar poderá ser recepcionada apenas com força de lei ordinária, desde que portadora de matérias para as quais a Constituição recepcionadora não mais exija lei complementar. E pode acontecer, ainda, que a recepção seja em parte com força de lei complementar e em parte com os atributos de lei ordinária. Exatamente o que aconteceu com o Código Tributário Nacional. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária. Portanto, naquilo que o Código trata de normas gerais em matéria de legislação tributária, foi recepcionado com hierarquia de lei complementar. De outra parte, nas matérias que não veiculem normas gerais em matéria de legislação tributária, o Código é apenas mais uma lei ordinária. Por exemplo, o CTN quando trata de percentual de juros de mora, evidentemente, neste aspecto, não veicula norma geral, portanto, pode ser alterado por lei ordinária. Tanto é verdade que, atualmente, os juros moratórios são calculados por força de lei ordinária, com base na taxa SELIC.

Assim, o artigo 173 do CTN, encerra **norma geral** em matéria de decadência, competindo à lei de cada entidade tributante dispor sobre as normas específicas.

Nesta linha é o aporte doutrinário de Wagner Balera, ao afirmar que no sistema da Constituição de 1988 foram discriminadas todas as hipóteses em que a matéria deve ser objeto de lei complementar, pelo que se retira do legislador ordinário parcela de competência para tratar do assunto. É o que ocorre na seara do Direito Tributário. //



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

“Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar.

Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculados ou normas gerais em matéria de legislação tributária.

Adverta-se, para logo, que a específica função da lei complementar tributário é em tudo e por tudo distinta do função básica do lei ordinária. Somente esta último restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar.

É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, do Lei Suprema).

No quadro atual das fontes do direito tributário, cumpre sublinhar, não se pode considerar a lei complementar espécie de requisito prévio para que os diversos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exerçam as respectivas competências impositivas, como parece a certa doutrina.

(...)

Convalescem, 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 é, disse o grande Pontes de Miranda: 'uma lei sobre leis de tributação'. Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; deve dispor sobre o interrupção da prescrição e fixar regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável o cada tributo.” (Wagner Balera, Contribuições Sociais – Questões Polêmicas, Dialética, 1995, pp. 94/96). Negritei

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza²:

² (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

"o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um 'cheque em branco', para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN)- o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado.

Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada 'economia interna', vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributária, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservada à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal.

Não se alegue que a Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei 8.212/91,

//



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

vez que este diploma legal não menciona expressamente predita contribuição social. Ora, os artigos 194, 195, 201, inciso IV, e 239, todos da CF/88, não deixam margem à dúvida de que tratam de contribuição para a seguridade social. De fato, a seguridade social, ao lume do artigo 194 da CF/88, compreende um conjunto integrado de ações da iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. E o PIS entra justamente no item relativo à previdência social, como fonte de recurso para o financiamento do seguro desemprego, conforme deixam explícito os artigos 239 e 201, inciso IV, da CF/88.

No mais, o PIS é uma contribuição social incidente sobre o faturamento, que é uma das bases de financiamento da seguridade social, expressamente identificada no artigo 195, da CF/88. Portanto, a lei nº 8.212/91, quando, em seu artigo 45, ampliou para 10 anos o prazo para homologação e formalização dos créditos da Seguridade Social, inclui também nesse prazo o PIS.

Outro não é o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, manifestado pelo Ministro Carlos Velloso, Relator do Recurso Extraordinário (RE) nº 138.284-CE, entre outros, quando ficou assentada a seguinte classificação das contribuições:

'O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a 1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais .

Examinemos mais detidamente essas contribuições. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. 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 nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art.239). Não estão sujeitos à anterioridade (art. 149, art. 195, §. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, §. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância do técnica da competência residual da União, a começar, parti sua a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, §. 4º.; art. 154, I); a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, § 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao principio da anterioridade.'

Com esse entendimento do STF, o que já era bastante evidente no Texto Constitucional, restou extreme de dúvida que o PIS está inserido no rol das contribuições da seguridade social e, como tal, está sujeito ao prazo decadencial estabelecido pelo artigo 45 da Lei 8.212/91."

4



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

Posto isso, e considerando que a ciência do auto de infração ao sujeito passivo deu-se em 31/10/95 e que os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre agosto/89 e agosto/94, não há como se falar em decadência.

No que diz respeito à responsabilidade do sucessor relativa às multas por infração tributária, adoto o entendimento do Conselheiro Marcus Vinicius Neder esposado no Acórdão 202. 11845, que a seguir transcrevo:

"O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente, na Seção II desse mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários, cuja aceção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Corroborava tal entendimento o fato de o artigo 134, que regula as diversas hipóteses de responsabilidade de terceiros, ressaltar, em seu parágrafo único, que as pessoas ali indicadas só respondem pelas multas de caráter moratório. Por argumento a contrário senso, pode-se inferir que o legislador, ao restringir a aplicação de multa moratória apenas para os casos ali elencados, manteve a regra geral prevista no artigo 129 para as demais hipóteses de responsabilidade por infração. No dizer de Carlos Maximiliano:

*'(...) quando a norma se refere à hipótese determinada, sob a forma de proposição normativa; e, em geral, quando estatui de maneira restritiva, limita claramente só a certo casos sua disposição, ou se inclui no campo do direito excepcional. Então se presume que, se uma hipótese é regulada de certa maneira, solução oposta caberá à hipótese contrária.'*³

Assim, em que pese a responsabilidade por incorporação de empresa, prevista no artigo 132, fazer referência tão-somente a tributos, sem mencionar penalidade, a interpretação desse dispositivo, a meu ver, deve ser feita sem se abstrair do contexto em que ele está inserido no Código. Estamos diante de ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por consequência, não passa da pessoa do infrator.

Para Zelmo Denari, 'o ilícito penal é inconfundível com o fiscal. Em sua formação, o que mais conta é o elemento subjetivo que enucleia a noção de culpabilidade. Por isso a maior preocupação daquele que interpreta ou julga o fato delituoso é justamente conhecer a personalidade do infrator, aferindo a intensidade da sua culpa. Tão

³ Hermenêutica e Aplicação do Direito, 1911, pág. 297 //



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

representativo é o componente intencional na formação do ilícito penal que jamais se discutiu sobre o caráter personalíssimo da sanção que lhe corresponde.

Ora, nada disso importaria na configuração do ilícito fiscal. A começar que, para fixação da responsabilidade são desprezados todos os critérios subjetivos da conduta. Essa objetivação da responsabilidade foi acolhida pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional, ao dispor que 'a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato'.

Ademais, quem pratica o ilícito fiscal, na generalidade dos casos, é pessoa jurídica de direito privado e não pessoa física. Esta circunstância afasta, de pronto, todo o propósito de dosar a gravidade do ilícito fiscal em função da personalidade do agente.

*De resto, o ilícito fiscal costuma traduzir simples descumprimento de um dever administrativo relacionado com as atividades empresariais do contribuinte. Nada tem a ver com o ilícito penal. Do mesmo modo, nada tem a ver entre si as respectivas sanções: 'a multa fiscal é somente uma punição de índole patrimonial que impõe um sofrimento econômico, jamais libertário, ao contribuinte.'*⁴

Além disso, a possibilidade de elisão da penalidade por mera alteração na estrutura societária da empresa é elemento indutor da prática de fraudes fiscais. José Eduardo Soares de Melo sustenta, nesse sentido, que:

*'O direito dos contribuintes às mudanças societárias tão pode servir de instrumento a liberação de quaisquer ônus, fiscais (inclusive penalidade), pois seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir.'*⁵

Nesse diapasão, a ilustre Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão no Recurso Especial nº 32967 - RS, DJ de 20 de março de 2000, assim se pronunciou sobre essa matéria, in verbis:

'(...) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem elas o passivo da empresa sucedida, conforme entendimento do Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria, em 'Código Tributário Nacional Comentado', Editora Revista dos Tribunais:

⁴ Sucessão Tributária: Aspectos Críticos Justiça Tributária, 1º Congresso Internacional de Direito Tributário, 1998, 868/869.

⁵ Curso de Direito Tributário, ed. Dialética, 1997, 1ª ed., pág. 187. /



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

'A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fêndindo-as, transformando-as ou realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (...) a posição mais moderna se inclina para a continuidade das multas (já aplicadas) por ocasião da sucessão da empresa. (Obra citada, pág. 527)'. "

Após essas considerações, e passando ao exame do caso concreto, constata-se que o Protocolo – Justificação sobre a Incorporação do Acervo acostado à fl. 65, que aprovou a aludida incorporação, explicita as condições em que foi realizado o negócio jurídico, *verbis*: **"1) As duas sociedades pertencem, direta ou indiretamente, ao mesmo grupo econômico; 2) A Quaker Alimentos Ltda. tem seu capital detido, direta ou indiretamente, quase exclusivamente pela Quaker Brasil Ltda; 3) A implementação da operação a seguir proposta propiciará maiores condições para traçar objetivos globais das duas sociedades; (...). "**(Grifo meu).

Verifica-se, portanto, que o controle sobre a empresa sucessora permaneceu sob o comando das mesmas pessoas que controlavam a empresa sucedida. Tal mudança societária não pode, desta forma, acarretar a liberação da penalidade a que está sujeita a infratora, eis que os sucessores conheciam perfeitamente o passivo da empresa que estavam incorporando. A responsabilidade, *in casu*, compreende todos e quaisquer acréscimos (juros, multas, atualizações), a fim de não se burlarem manifestos interesses fazendários (de superior interesse público), sob a falsa assertiva de que a pena não deveria passar da pessoa do infrator.

A contribuinte argúi, também, que no período de 1992 é incabível a aplicação da multa de ofício apenas pelo fato de a empresa não haver apresentado DCTF, ainda mais que a IN SRF nº 20/93 dispensou a apresentação da DCTF no ano de 1992 e que a exigibilidade do crédito tributário lançado encontrava-se, no período, suspensa.

Em realidade, o lançamento foi motivado por falta de recolhimento da contribuição.

Algumas considerações merecem ser feitas neste assunto. No Sistema Jurídico Tributário Brasileiro há três tipos de lançamento:

- "1. por declaração (ou misto) - quando são necessárias informações sobre matéria de fato para a efetivação do lançamento e a lei atribui ao sujeito passivo, ou a terceiro, o dever de fornecê-las. O CTN trata da espécie em seu art. 147. O aperfeiçoamento desse tipo de lançamento se dá com a revisão da declaração (§ 2º do retrocitado dispositivo), momento em que é expedida a competente notificação de lançamento;*
- 2. por homologação (dito autolanzamento) - neste caso o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, vindo a se aperfeiçoar com a condição resolutória da homologação (§ 1º do art. 150, do CTN). Na prática, porém, este lançamento aperfeiçoa-se com a fruição de seus prazos de decadência, que são diversos, conforme o art. 150, § 4º e art. 173, inciso I do CTN;*



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

3. de ofício (ou direto) - acontece sempre que a autoridade administrativa tenha conhecimento da fato passível de enquadramento nas hipóteses elencadas nos incisos I a VII, do art. 149 do CTN."

O lançamento da contribuição para o PIS é por homologação e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Restando constatado que a contribuinte tem débitos não recolhidos, considera-se não efetuado o lançamento, levando a situação propiciadora para o lançamento de ofício.

A interessada não recolheu a contribuição para o PIS, logo não ocorreu o lançamento por homologação. Foi autuada de ofício, consoante os ditames do art. 149, inciso V, do CTN, sendo, portanto, perfeitamente aplicável ao lançamento a multa de ofício.

O não recolhimento da contribuição (base da autuação ora em comento) caracteriza uma infração à ordem jurídica. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Assim sendo, estando a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada nos dispositivos legais citados à fl. 21 dos autos, que a insere no campo das infrações tributárias, outro não poderia ser o procedimento da fiscalização senão o de aplicar a penalidade a ela correspondente, definida e especificada na lei.

Ressalte-se, entretanto, como já decidido pela autoridade julgadora de primeira instância, que virtude do princípio da retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, a multa de ofício aplicada ao lançamento nos percentuais de 80% e 100% devem ser reduzidas para 75%, por força da superveniência do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que dispôs sobre a matéria de forma mais benéfica para o sujeito passivo.

No que diz respeito à suspensão da exigibilidade do crédito tributário neste período, é preciso observar que, de acordo com os documentos acostados aos autos, apenas para os períodos de apuração de setembro a novembro/91 é que a exigibilidade do crédito tributário encontrava-se suspensa por força de liminar concedida em sede de Mandado de Segurança. Para o período de 1992 não havia qualquer decisão emanada do Poder Judiciário que suspendesse a exigibilidade do crédito tributário, sendo, portanto, cabível, para este período, o lançamento da multa de ofício.

Observe-se que, em relação ao período de setembro a novembro/91, no qual o crédito tributário encontrava-se com a exigibilidade suspensa, a autoridade julgadora de primeira instância afastou a aplicação da multa de ofício, nos seguintes termos:

"(. . .) cancelando, em face da suspensão da exigibilidade por medida liminar em mandado de segurança, a aplicação da multa de ofício dos períodos de setembro a novembro de 1991 (. . .)"

Assim sendo, já tendo a matéria sido objeto de manifestação da autoridade *a quo*, favorável à contribuinte, não há mais litígio nesta instância por haver ocorrido a perda de objeto. //



Processo nº : 10880.002521/95-40

Recurso nº : 122.172

Acórdão nº : 202-14.565

No que se refere ao argumento da recorrente que deveria ser aplicado ao lançamento o disposto nos arts. 1º da Lei nº 8.696/93 e 59 da Lei nº 8.383/91, em virtude da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "c", do CTN, é de se verificar que o art. 1º da Lei nº 8696/93 refere-se ao caso de tributos e contribuições já declarados, apurados em procedimento de cobrança administrativa. No caso concreto, a contribuição em pauta não se encontrava declarada pela contribuinte, e o ato que originou o lançamento, consubstanciado em auto de infração, foi um procedimento de ofício. Não poderia ser aplicado à presente situação fática o disposto no citado artigo 1º.

Quanto à aplicação do disposto no art. 59 da Lei nº 8.383, verifica-se que o dispositivo legal citado pela contribuinte refere-se à multa de mora, que não pode ser confundida com a multa de ofício aplicada a procedimento fiscal, como é o caso presente.

Por derradeiro, cumpre dizer que o não recolhimento da contribuição (base da autuação ora em comento) é bem diverso do pagamento a destempo. As multas de mora cingem-se ao último caso e têm caráter indenizatório, ficando reservado para o primeiro o procedimento fiscal de ofício que visa restaurar o ordenamento jurídico violado pela autuada.

O art. 59 da Lei nº 8.383 citado pela impugnante é relativo, unicamente, à **multa de mora** cobrada no caso de inadimplemento de obrigações no seu termo, não contemplando, desta feita, a multa de ofício aplicada em casos de infrações como forma de sanção.

A infração da ordem jurídica não se confunde com as das demais normas de conduta, cujo cumprimento não é obrigatório. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003.


NAYRA BASTOS MANATTA



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

VOTO DA CONSELHEIRA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA-DESIGNADA

Reporto-me ao relatório da ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Trata a presente **controvérsia de lançamento** cujo objeto é a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

No tocante às matérias que abrangem o mérito do **dissídio**, discordâncias não há quanto à posição deste Colegiado; entretanto, os posicionamentos encontram-se divergentes quanto à aferição do prazo decadencial para a Fazenda Pública efetuar o lançamento do tributo.

Entende a ilustre relatora que devem ser aplicados à espécie os mandamentos veiculados pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que determina que o prazo decadencial deve ser de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ser constituído.

Embora a tese tenha sido **brilantemente** exposta, *concessa vênia*, ousou discordar de tal posicionamento, no que sou seguida pela maioria dos meus pares.

A nosso ver, as determinações do inciso I, do artigo 45, da Lei nº 8.212, de 1991 não se aplicam à espécie, vez que aquele dispositivo legal refere-se ao direito de a seguridade social apurar e constituir seus créditos, sendo que o título VI da mesma norma dispõe sobre as fontes de financiamento da seguridade social e enumera as contribuições a que estão obrigados a União, o segurado e as empresas. Dentre as contribuições a cargo da empresa, estão enumeradas a contribuição para o FINSOCIAL (Decreto-Lei nº 1.940/82) e a contribuição social sobre o lucro – CSLL – (Lei nº 8.034/90), não havendo qualquer referência à contribuição para o PIS. Assim, não incluída a contribuição para o PIS naquelas enumeradas pela Lei nº 8.212/91, pode-se inferir que o legislador pretendeu dar tratamento distinto a esta contribuição, sendo que o artigo 45 daquela lei apenas alcança a constituição de créditos provenientes das contribuições elencadas no seu artigo 23, não havendo como estender sua aplicação à contribuição para o PIS, vez que a decadência, por se tratar de prazo extintivo da constituição do crédito tributário, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida.

Destarte, devem ser observadas na espécie as determinações do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, de que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142 do CTN, que determina que a constituição do crédito



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

É pacificado tratar-se a contribuição para o PIS de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. *Ex vi* do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação “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”.

No direito tributário brasileiro tem-se verificado que dificilmente sobredita homologação se dá de forma expressa, sendo mais comum que o procedimento do contribuinte seja o único que se verifica, sobressaindo-se a figura da “homologação tácita”.

Diante desse quadro, a antecipação do pagamento é situação determinante para a análise da decadência do direito de lançar o crédito tributário, posição que tem sido manifestada reiteradamente pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, nesse caso, as deliberações do artigo 173, I, do CTN, antes citado, devem ser interpretadas em conjunto com o artigo 150, § 4º, do mesmo diploma legal, sendo que o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial passa a ser a data de ocorrência do fato gerador.

Entretanto, deixando o sujeito passivo de efetuar o pagamento, entende aquela Corte que deve ser observado o prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a Fazenda Pública poderia efetuar o lançamento.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça evidencia-se no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, que teve como Relator o Ministro Humberto Gomes de Barros, como também no julgamento do Recurso Especial nº 199560/SP, DJU 26/04/99, tendo como Relator o Ministro Ari Pargendler, cujas ementas a seguir transcrevemos:

“Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, (95/0001216-2)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO (CTN, ART. 173).

I – O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorreu depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.’ (grifamos).



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

Recurso Especial nº 199560/SP, (98/0098482-8)

'TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo). Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.'

Neste ponto, cabe ressaltar a posição manifestada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, que corrobora o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como no julgamento do Acórdão CSRF nº 02-01.0004, sendo que a síntese do posicionamento daquela corte administrativa encontra-se na ementa a seguir transcrita:

"PIS – DECADÊNCIA – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário, nos casos em que houve a antecipação do pagamento, ocorre após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial de dez anos a que se refere o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 apenas alcança a constituição dos créditos provenientes das contribuições elencadas no artigo 23 dessa lei, não havendo como estender sua aplicação à contribuição ao PIS. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida."

Também quanto ao prazo estipulado no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83, é pacífico neste Colegiado o que foi ratificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, tratar-se tal norma de regra que estabelece o dever de guarda de documentos por dez anos, e não de prazo decadencial. No entender daquela corte, a imposição se faz de forma coerente com o prazo estipulado no artigo 10 do mesmo decreto-lei, que trata de prescrição, face à necessidade de cobrança do débito dentro daquele prazo.

O período reclamado pela recorrente em que estaria decaído o direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário corresponde aos meses de agosto a dezembro do ano de 1989.

Conforme Demonstrativo de Apuração, à fl. 07, não foram efetuados pagamentos correspondentes a tais períodos, nesse passo, tem-se a considerar apenas o lapso temporal a ser observado para os casos de não ocorrência de pagamentos, em que será aplicável a regra do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo decadencial será de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Na esteira das decisões do STJ e da CSRF/MF, para os referidos meses, o prazo decadencial iniciou-se em janeiro de 1990 e encerrou-se dezembro de 1994.

J //



Processo nº : 10880.002521/95-40
Recurso nº : 122.172
Acórdão nº : 202-14.565

Como o sujeito passivo tomou conhecimento da exação em 31 de janeiro de 1995, os lançamentos referentes aos períodos reclamados pela recorrente foram atingidos pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário correspondente, de acordo com o artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

Com essas considerações, voto pelo acolhimento da preliminar argüida.

Sala de Sessões, em 25 de fevereiro 2003.


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA