



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL
Nº RP/203-119695

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.000730/00-12

Recurso nº : 119.695

Acórdão nº : 203-08.556

Recorrente : PH ARCANGELI COSMÉTICOS LTDA.

Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 03 / 12 / 2003
Rubrica

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. A nulidade no processo administrativo fiscal é regida pelo artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. **Preliminar rejeitada.**

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. Fatos geradores que ocorreram há mais de 05 anos antes da lavratura do auto de infração. Impossibilidade de constituição do crédito tributário pelo lançamento, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, porque decaído está desse direito. **Preliminar acolhida.**

PIS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. IMPROCEDÊNCIA. É assente na jurisprudência administrativa e judicial que o ICMS compõe o faturamento e, portanto, a base de cálculo dos tributos que sobre ele incidem.

ALÍQUOTA APLICÁVEL. Aplica-se as alíquotas previstas na legislação de regência, com observância das alterações produzidas pelas declarações de inconstitucionalidade do STF que nelas repercutiram.

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

TAXA SELIC E MULTA DE OFÍCIO. A Taxa SELIC e a multa de ofício são consectários arrimados em atos legais cujas vigências não podem ser negadas.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
PH ARCANGELI COSMÉTICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração; e II) por maioria de votos: a) em acolher a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa (Relatora), Valmar Fonseca de Menezes (Suplente) e Otacílio Dantas Cartaxo. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o

1



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10882.000730/00-12
Recurso nº : 119.695
Acórdão nº : 203-08.556

acórdão; e b) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da **Relatora**. Vencidos os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente) e Otacílio Dantas Cartaxo. Fez sustentação oral, pela recorrente, a Drª Viviam Moreno Lopes.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002.


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Eaal/cf/ja



Processo nº : 10882.000730/00-12

Recurso nº : 119.695

Acórdão nº : 203-08.556

Recorrente : PH ARCANGELI COSMÉTICOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pelo Delegado da DRJ em Campinas - SP, referente à autuação pela falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de janeiro de 1995 a fevereiro de 2000, no valor de R\$594.225,05.

No Termo de Verificação de fls. 266/270, o auditor-fiscal relata que, em resposta à intimação feita em 01/03/2000, a empresa apresentou quadros de apuração do PIS informando que da base de cálculo foi excluído o valor do ICMS. Relata, também, que, do exame da documentação apresentada, constatou que a contribuinte efetuou o recolhimento da Contribuição ao PIS em montante inferior ao devido e que, a partir dos registros das vendas constantes do Livro Razão, deduzidas as devoluções, apurou o valor tributável e lavrou o presente auto de infração, imputando os recolhimentos efetuados.

Da impugnação apresentada, a 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP decidiu, por unanimidade, pela manutenção do lançamento, considerando-o procedente, nos termos da ementa que segue:

"Ementa: DECADÊNCIA. O prazo decadencial do PIS é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído. ICMS. BASE DE CÁLCULO. O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. LC 7/70. OUTUBRO/95 A FEVEREIRO/96. Aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996, aplica-se a Lei Complementar nº 7, de 1970. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos."

Intimada, a empresa tomou ciência da decisão em 28/11/2001 e, ainda irresignada, apresentou, em 20/12/2001, recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, argumentando que:

1. o PIS é espécie tributária sujeita ao lançamento por homologação. Considerando que a ciência do auto de infração ocorreu em 25/04/2000, reclama padecer o auto de infração de nulidade insanável ante a impossibilidade jurídica da efetivação do lançamento de constituição do crédito tributário, de ofício, efetuado em relação aos meses de janeiro a março de 1995, em razão da operação da decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo. Aduz que o prazo extintivo é de fluência inexorável, não comportando qualquer



Processo nº : 10882.000730/00-12

Recurso nº : 119.695

Acórdão nº : 203-08.556

prorrogação do direito da União referente a essa competência. Arrima-se no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN e em julgados do Judiciário, dos 1º e 2º Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF para defender seu entendimento;

2. há impossibilidade de o ICMS compor a base de cálculo da contribuição, na medida em que o referido imposto não integra o faturamento. Reproduz o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que assevera, no parágrafo único, que *“na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante...”*;
3. a Lei Complementar, ao instituir o PIS (cita, erroneamente, a LC nº 70, de 30/12/91, instituidora da COFINS), constituiu a exação com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento. Busca guarida para seu entendimento em julgado do Supremo Tribunal Federal da lavra do ilustre Ministro Marco Aurélio, no qual o Magistrado refuta a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, por configurar violação ao art. 195, inciso I, da Constituição Federal, sendo o ICMS ônus fiscal e não faturamento. Reafirma, assim, que a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição desvirtua o disposto na Constituição Federal;
4. quanto às alíquotas aplicadas, repisa a existência de vícios formais também no tocante à aplicação das alíquotas em dissonância com a legislação vigente. Discorda da aplicação da alíquota de 0,75% até o mês de fevereiro de 1996, em razão de sua redução para 0,65% efetuada pela Lei nº 9.715/98, que convalidou a Medida Provisória nº 1.212, de 1995, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/10/1995, reputando o auto de infração completamente nulo, por apresentar falha no cálculo, imputando à contribuinte quantia maior que a supostamente devida;
5. é inconstitucional a utilização da Taxa SELIC para fins de cálculo dos juros moratórios. Especa-se na jurisprudência e na doutrina para sustentar sua tese. Reporta-se, também, à doutrina para afirmar a possibilidade de este Conselho de Contribuintes apreciar as questões de inconstitucionalidade; e
6. trata-se de confisco o percentual de 75% aplicado a título de multa, não podendo ela prosperar por caracterizar subtração do patrimônio dos contribuintes.

Ao fim, requer o provimento do recurso voluntário por estar o ato administrativo em desacordo com os preceitos legais, ou seja, a insubsistência do auto de infração em face da decadência; sua nulidade devido à inobservância das alíquotas legalmente competentes e da indevida inserção do ICMS na formação do faturamento; e sua ilegalidade em razão da inaplicabilidade de Taxa SELIC e pela característica de confisco da multa aplicada.

Às fls. 387 e 401 apresenta Cartas de Fiança subscritas pelo Banco Cruzeiro do Sul S. A., por prazo indeterminado.

É o relatório.



Processo nº : 10882.000730/00-12

Recurso nº : 119.695

Acórdão nº : 203-08.556

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
VENCIDA QUANTO À DECADÊNCIA

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Tratando como preliminar o argumento de nulidade do processo em razão de vícios formais, entendo carecer de razão a recorrente. A nulidade do processo administrativo tem foro no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 05 de março de 1972, no qual não consta relacionado qualquer um dos motivos apresentados no recurso. Assim, rejeita-se o argumento.

Quanto à alegação de decadência do direito de lançar, referente aos meses de janeiro a março de 1995, tem-se que o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052, de 03/08/1983, ao determinar que os contribuintes deveriam conservar, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados, normatizou a permissão ínsita no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “se a lei não fixar prazo à homologação...”.

Assim, refuto o argumento de decadência do direito de lançar relativo ao período de janeiro a março de 1995.

Relativamente à inclusão do ICMS na base de cálculo da exação, encontra-se pacificado, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial, que o ICMS compõe o faturamento, portanto, a base de cálculo.

A autoridade de primeira instância enfrentou o argumento de forma definitiva ao demonstrar que “esse entendimento tem jurisprudência consolidada na Súmula nº 68 do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

“68. A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.”

Destarte, improcedente a pretensão posta no recurso de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS.

Por expressa disposição de lei, é vedado a este Conselho apreciar as alegações de inconstitucionalidade.

A alegada dissonância da alíquota aplicada com a legislação de regência, no período de outubro de 1995 a fevereiro de 1996, não coaduna com o comando inserto no parágrafo único do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 06, de 19/01/2000, que preceitua:

“Parágrafo único. Aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996 aplica-se o disposto nas Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970.”

(P)

(P)



Processo nº : 10882.000730/00-12
Recurso nº : 119.695
Acórdão nº : 203-08.556

A citada norma especou-se na declaração de inconstitucionalidade, proferida pelo Supremo Tribunal Federal – STF, dentre outras, do artigo 15, *in fine*, da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995.

Somente caberia desconsiderar tal lançamento se o enquadramento legal de suporte tivesse sido exatamente a Medida Provisória nº 1.212/95, o que não é o caso. Portanto, correto o entendimento e procedimento fiscal ao efetuar o lançamento em consonância com a Lei Complementar nº 7/70 até fevereiro de 1996 (fls. 291 a 292).

Em que pese não ter a recorrente abordado a semestralidade da base de cálculo da exação, no período de atuação amparado pela Lei Complementar nº 7/70, ou seja, até o mês de fevereiro de 1996, entendo ser devida a sua apreciação, por se tratar de matéria de ordem pública, portanto, imperativo suscitá-la de ofício. Oportuno o voto proferido pela Conselheira desta Câmara, Drª Lina Maria Vieira, no Recurso Voluntário nº 116.129, enfrentando decididamente a matéria, o qual reproduzo na parte que adoto:

“No meu sentir, portanto, a operação objeto da atividade exercida com habitualidade pela recorrente – compra e venda de direito de uso de linhas telefônicas - está sujeita à incidência do PIS, no período abrangido pelo auto de infração, nos termos da Lei Complementar 7/70 e alterações posteriores, calculada sobre o faturamento, posto caracterizar compra e venda de mercadorias, em sentido amplo, como o empregou o legislador, e este usou a palavra faturamento como vendas realizadas, importância apurada e receita obtida e não no sentido puramente comercial.

E, neste particular, resolvo levantar, de ofício, a questão relativa à semestralidade do PIS, insita no parágrafo único do art. 6º, da LC nº 7/70, a despeito da posição adotada por alguns de meus pares, de que ‘decisões reiteradas sobre determinada matéria, não se constitui em motivo suficiente para que se deva atribuir ao julgador administrativo o dever de aplicá-la a todos os julgados em que a mesma não tenha sido argüida na fase impugnativa’.

E o faço por entender que sendo a matéria tributária questão de ordem pública deve ser conhecida, mesmo sem ter sido alegada pelo contribuinte. Ademais, frente à evidência dos fatos, ou seja, a mudança de interpretação do mencionado parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70, adotada pelas nossas Cortes administrativa e judicial, entendo ser esta a solução mais justa, além de considerar que a economia deve sempre orientar os atos processuais, evitando gasto de tempo e dinheiro, inutilmente ao Poder Público e aos contribuintes.

Assim, na medida em que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais¹ e o Superior Tribunal de Justiça², após acaloradas e extensas discussões administrativas e judiciais, respectivamente, decidiram que a base de cálculo da contribuição para o PIS, eleita pela LC 7/70, no art. 6º, parágrafo único (‘A contribuição de julho será

¹ O Acórdão CSRF/02-0.871¹ também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD nºs 203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD nº 203-0.3000 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em Sessões de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido.

P

P



Processo nº : 10882.000730/00-12
Recurso nº : 119.695
Acórdão nº : 203-08.556

calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente'), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerada "o faturamento do mês anterior."

Assim, face à jurisprudência dessas Cortes e, em respeito aos princípios da segurança jurídica, da verdade real, da legalidade, da economia processual, da celeridade, da isonomia, entendo ser cabível o pronunciamento desta Câmara sobre fato superveniente, não havendo que se cogitar em vulneração do art. 515 do CPC e inexistindo, também, contrariedade ao disposto no art. 517 de referido diploma legal, não implicando julgamento extra petita, conforme disposto no art. 462 do CPC, verbis:

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

Ademais, como nos ensina Alberto Xavier³:

"Com efeito, versando o direito tributário sobre direitos indisponíveis e sendo todo ele dominado pelo princípio da legalidade, o princípio inquisitório só deve sofrer as derrogações impostas pela função garantística do processo de impugnação, pelo que entendemos que as limitações a este princípio só se aplicam quando favoráveis ao impugnante, pois só nesta medida valem as razões que conduzem a impedir que do exercício de um direito subjetivo resultem consequências negativas para seu titular.

Poderá, por isso, o órgão de julgamento conhecer de fundamentos não alegados pelo particular, que afetem o ato de lançamento, declarando a nulidade do mesmo por fundamento distinto do invocado pelo impugnante".

Logo, para o período até fevereiro de 1996 (ADIN nº 1.417-0 e IN SRF nº 06/2000), deve a exigência da Contribuição ao PIS ser calculada mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 7/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo.

Relativamente aos acréscimos legais, sua aplicação tem arrimo na legislação de regência.

Quanto à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, saliente-se que sua cobrança está em conformidade com a autorização contida no art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, que permitiu à lei dispor de modo diverso.

No presente caso, o art. 84 da Lei nº 8.981, de 01.01.95, c/c o art. 13 da Lei nº 9.065/95, e os arts. 26 da MP nº 1.542/96, 30 da MP nº 1.770/98 e reedições, e 61, § 3º, da Lei nº

³ Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário/Alberto Xavier.- 2ª edição Forense 2002, págs. 334/335.

C

7



Processo nº : 10882.000730/00-12
Recurso nº : 119.695
Acórdão nº : 203-08.556

9.430/96, dispõem de forma diversa, não merecendo reparo a decisão recorrida, de vez que não sofre de qualquer mácula de ilegalidade.

Finalmente, a multa aplicada em procedimento de ofício é aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, o que se coaduna com o disposto nos artigos 106 e 144 do já citado CTN.

Assim, o lançamento da multa ora questionada é decorrente da aplicação literal dos dispositivos legais que a regem.

Semestralidade de ofício até fevereiro de 1996.

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e de alegação de ocorrência de decadência nos meses de janeiro a março de 1995, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para manter a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS, a qual deve ser calculada com observância da semestralidade, ou seja, com base no faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária, bem como manter os consectários legais sobre a contribuição assim apurada.

Sala de Sessões, em 06 de novembro de 2002.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA



Processo nº : 10882.000730/00-12

Recurso nº : 119.695

Acórdão nº : 203-08.556

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
RELATORA-DESIGNADA QUANTO À DECADÊNCIA

Ouso divergir da ilustre Conselheira-Relatora no que diz respeito tão-somente à figura da decadência, questão de mérito que deve ser analisada primeiramente por ser prejudicial às demais matérias.

Contra a interessada foi lavrado, em abril/2000, auto de infração, exigindo-lhe o PIS no período de jan/95 a fev/00. Alega a contribuinte que o auto abrange períodos já alcançados pela decadência. Sobre o assunto pertinente à decadência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, última instância administrativa, já teve oportunidade de se manifestar por diversas vezes, no sentido de não se adotar o entendimento da regra de 5 + 5 ou de 10 anos.⁴

O centro de divergência reside, na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e no Decreto-Lei n.º 2.052/83, em se saber, basicamente, qual é o prazo de decadência para o PIS.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e, no dizer de MAXIMILIANO⁵: *"A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermenêuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações; porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."*

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambos dois fatores: a inércia do titular do direito, e o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge, assim, o direito de ação, que visa a pleitear a

⁴ Adoto no presente voto, parcialmente, as razões de decidir externadas no Acórdão CSRF/02-0.950, julgado procedente ao contribuinte, por maioria de votos, em out/00, no qual fui Relatora.

⁵ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, p.10-11



Processo nº : 10882.000730/00-12

Recurso nº : 119.695

Acórdão nº : 203-08.556

reparação do direito lesado; e c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.⁶

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.⁷ Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito.

Na verdade a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumido: a decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente. A decadência do direito do Fisco, portanto, corresponde à perda da competência administrativa para efetuar o ato de lançamento tributário.

Análise doutrinária de alguns julgados do STJ

Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ⁸ que reconheceram, no passado⁹, o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier¹⁰ teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar, algumas decisões do STJ referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, § 4º, do CTN, refere-se à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar, afirma o respeitável doutrinador que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN). Em terceiro lugar, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

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

⁶ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910.

⁷ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

⁸ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma - STJ - Resp. 58.918 - 5/RJ.

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

¹⁰ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" - Dialética nº 27, pág. 7/13.



Processo nº : 10882.000730/00-12
Recurso nº : 119.695
Acórdão nº : 203-08.556

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

Para o doutrinador Alberto Xavier ¹¹, a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência *"é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica."* As decisões proferidas pelo STJ são também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º, aplica-se exclusivamente aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

O art. 150, § 4º, pressupõe um pagamento prévio, e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que se permita exercer o controle. O art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que se alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.¹²

O disposto no § 4º do artigo 150 do CTN determina que se considera *"definitivamente extinto o crédito"* no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, não há como acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar definitivamente extinto o crédito. *"Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua 'ressurreição' no segundo."*¹³

Oportunas também as lições do doutrinador Luciano Amaro,¹⁴ assim transcritas:

"A norma do artigo 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se

¹¹ Idem citação anterior.

¹² Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pág. 313/314.

¹³ Fábio Fanucchi em "A decadência e a prescrição em Direito Tributário" - Ed. Resenha Tributária, SP - 1976, pág. 15/16.

¹⁴ - Em Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385



Processo nº : 10882.000730/00-12

Recurso nº : 119.695

Acórdão nº : 203-08.556

inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não no ano em que termina essa possibilidade."

Ainda, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo de Barros Carvalho ¹⁵ assim se manifestou sobre a matéria:

"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fática do pagamento, afirmado em termos precários, e tanto é assim que se mostra carente de um juízo valorativo que possa legitimá-lo perante o sistema positivo. Mas, sucede que a segurança das relações jurídicas não se compadece com a incerteza de uma atuosidade por parte da Administração Fazendária que os administrados não possam prever. De fato, não se compreenderia que ficassem eles, ad infinitum, ao sabor das possibilidades da ação administrativa, assistindo, passivamente, à deterioração de seus interesses, pelo fluxo inexorável do tempo. Por isso, como garantia da firmeza e segurança das relações do direito, prescreve a legislação um prazo determinado para que o Poder público exerça as suas prerrogativas homologatórias, findo o qual os pagamentos antecipados serão tidos por homologados, por força de um comportamento omissivo do titular do direito subjetivo ao tributo. O silêncio do fisco, prolongado no intervalo de 5 (cinco) anos, faz surgir um fato jurídico sobremodo relevante, na medida que produz a homologação tácita ou a homologação ficta. Este o inteiro teor do parágrafo 4º, do já mencionado artigo 150, do CTN, lembrando apenas que o termo inicial desse intervalo é a ocorrência do fato gerador, marco que poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual aquilo que se homologa é o pagamento antecipado e não o fato jurídico tributário ou a série de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Conta-se lapso de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que ocorreu o fato gerador. Findo o referido trato de tempo, os pagamentos antecipados porventura promovidos dar-se-ão por homologados, na forma do artigo 150 do CTN. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois entendendo existir, para a Fazenda, o direito de exercer tacitamente seus deveres homologatórios, manifestando, quando assim consultar seus interesses, a faculdade de manter-se quieta, omitindo-se. A oportunidade é boa para estabelecermos uma diferença importante: o espaço de tempo que a Administração dispõe para lavrar o lançamento, nos casos de tributos por homologação, é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (prazo de decadência). Dentro desse período, os agentes públicos poderão tanto homologar os pagamentos, quanto constituir os créditos de tributos não pagos antecipadamente. Por outro lado, nos casos de comportamento omissivo da Administração, decorridos cinco anos do fato gerador sucederá o fato da decadência com relação aos pagamentos antecipados que não foram regularmente promovidos, ao mesmo tempo em que operará a homologação

¹⁵ publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, págs. 70 a 77.

C

8



Processo nº : 10882.000730/00-12
Recurso nº : 119.695
Acórdão nº : 203-08.556

tácita com relação aos pagamentos antecipados que tiverem sido concretamente efetivados. Enquanto o fato jurídico da decadência determina a perda do direito de efetuar o lançamento, o fato jurídico da homologação tácita consubstancia a própria realização do direito de homologar, se bem que por meio de um comportamento omissivo."

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

A Decadência das Contribuições Sociais.

Entendiam alguns, no passado, que a Contribuição para o FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-Lei nº 1.940/82 e extinta, a partir de abril/92, pela Lei Complementar nº 70/91, e a Contribuição para o PIS/PASEP, instituída pelas Leis Complementares nºs 7 e 8/70, já tinham regras próprias de decadência.

Com efeito, o Decreto-Lei nº 2.049/83, art. 3º (FINSOCIAL) e o Decreto-Lei nº 2.052/83, também pelo art. 3º (PIS/PASEP), assim dispõem:

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

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

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

"PIS/ FATURAMENTO - Inocorrência de decadência, no caso, posto que o prazo passa a fluir segundo o artigo 173 do CTN, a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Acórdão nº 201-66.882, Sessão de 22/02/91).

Deve-se registrar também que, posteriormente, na mesma linha de raciocínio, aqui por mim adotada, o Primeiro Conselho de Contribuintes, quando recebeu a competência para julgar os recursos da espécie (Portaria MF nº 531/93), entendeu que a decadência do

ca
f



Processo nº : 10882.000730/00-12
Recurso nº : 119.695
Acórdão nº : 203-08.556

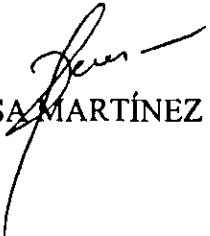
FINSOCIAL e do PIS/PASEP ocorre no prazo de cinco anos, de acordo com o CTN,¹⁶ cujas ementas dessas decisões, comum a vários deles, é a seguinte:

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

Por outro lado, não há de se questionar se o PIS deve observar as regras introduzidas pela Lei nº 8.212/91,¹⁷ republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, uma vez que a referida contribuição não se encontra no bojo das contribuições sociais mencionadas na mencionada lei.

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que o PIS segue as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional e, portanto, a essas é que devem se submeter. Neste contexto, entendo que decaiu o direito de a Fazenda Pública da União constituir o crédito tributário relativamente ao PIS no período de janeiro a março de 1995, vez que a sua efetivação não se verificou no prazo de 05 anos, razão pela qual voto no que diz respeito à decadência, por dar provimento ao recurso para admitir a exclusão do período em questão.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

¹⁶ Acórdãos nºs 103-17.067, 103-17.068, 103-17.085 e 103-17.106, todos da 3ª Câmara, louvaram-se, acertadamente, no entendimento de que o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049 e do de nº 2.052/83 não trata de decadência e sim de prescrição.

¹⁷ o art. 45 da Lei nº 8.212/91 diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN.