



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	10882.003904/2002-32
Recurso nº	203.124.085 Especial do Procurador
Matéria	PIS
Acórdão nº	CSRF/02-02.329
Sessão de	25 de julho de 2006
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	MC DONALD'S COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/1996 a 31/12/1998

Ementa: PIS. DECADÊNCIA. 1- As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. 2. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Recurso especial negado.

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

668

8

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Antonio Carlos Atulim (Relator) que deu provimento parcial ao recurso para afastar a decadência relativa aos períodos de outubro de 1996 a janeiro de 1997 e de abril de 1997 a julho de 1997, os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e Henrique Pinheiro Torres que proviam o recurso em menor extensão e o Conselheiro Antonio Bezerra Neto que deu provimento integral ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
Presidente



MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ
Redatora designada

FORMALIZADO EM: 31 MAI 2007

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALDEMAR LUDVIG (Substituto convocado), ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente os Conselheiros DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA e GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 203-09.765, de 15 de setembro de 2004 (fls. 1421 a 1440), no qual, por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos entre 10/96 e 11/97.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial com fulcro na contrariedade à lei, prevista no art. 32, I do anexo II à Portaria MF nº 55/98, alegando, em síntese, que o prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo às contribuições sociais é de dez anos, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91 e que os órgãos administrativos de julgamento não podem negar vigência a este dispositivo legal enquanto não incidir o mecanismo de controle da constitucionalidade previsto na Constituição.

Por meio do despacho nº 203-020 de fl. 1467 foi dado seguimento ao recurso especial apenas quanto à questão da decadência.

Regularmente notificada do Acórdão nº 203-09.765, do recurso especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 07/07/2005, a interessada apresentou em tempo hábil as contra-razões de fls. 1477 a 1486 onde pugnou pela manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator.

Aprecia-se o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, pelo qual se discute a decadência dos créditos lançados, *ex officio*, compreendidos entre o período de 10/96 a 11/97, tendo sido mantida a exação fiscal no que respeita aos demais tópicos.

A controvérsia cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado "lançamento por homologação", deve ser contado por uma das regras previstas no CTN ou pela regra prevista no art. 45 da Lei nº 8.212/91. Eis a transcrição dos dispositivos legais que regem a espécie:

O art. 150, § 4º do CTN estabelece o seguinte:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

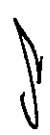
§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(grifei)

O art. 173 do CTN assim estabelece:



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;

E, por fim, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 assim estabelece:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

(...)

Como se pode observar, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 fixou prazo de decadência para a Seguridade Social “**apurar e constituir seus créditos**” e não um novo prazo para homologação do lançamento diverso daquele referido no art. 150, § 4º do CTN.

Portanto, nas hipóteses em que o contribuinte introduz no sistema norma individual e concreta consistente no autolancamento e sobrevém o fato jurídico da homologação tácita, não há como invocar o art. 45 da Lei nº 8.212/91 para lançar de ofício eventuais diferenças, pois o legislador escreveu no art. 156, VII do CTN que *Extinguem o crédito tributário: (...) VII o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.*

Reforça esta interpretação o fato de o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, estabelecer que (...) *O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*(...). O legislador, ao fixar prazo único de cinco anos para a homologação tácita das compensações declaradas à Receita Federal, sem distinguir entre impostos e contribuições sociais, referendou a interpretação acima, pois o Fisco não poderá invocar o prazo do art. 45 da Lei nº 8.212/91, se após cinco anos contados da data da apresentação da declaração de compensação, detectar que houve compensação indevida de contribuições sociais.

Por outro lado, na hipótese de não restar configurado o lançamento por homologação, o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência o fato impositivo não terá relevância jurídica para gerar a homologação tácita e a conseqüente extinção do crédito tributário ditada pelo art. 156, VII do CTN.

Nesta hipótese, surge o problema de determinar se o prazo de decadência para lançar as contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social deve ser contado pelo art. 173, I do CTN ou pelo art. 45, I da Lei nº 8.212/91.

A escolha entre um e outro dispositivo significa confrontar uma lei ordinária e uma lei complementar em sentido material e tal confronto encerra um juízo de inconstitucionalidade, tendo em vista que não existe lei ilegal.

De fato, o que existe é lei inconstitucional. Quando ocorre o choque entre lei ordinária e lei complementar o que se tem é uma hipótese de inconstitucionalidade e não de ilegalidade.



No direito pátrio a lei complementar foi concebida pelo constituinte para integrar certas normas constitucionais caracterizadas pela doutrina norte-americana como *not-self executing*, ou como normas de eficácia limitada e normas programáticas, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor José Afonso da Silva. Assim, a lei complementar no direito brasileiro tem natureza ontológico-formal, pois a par de o constituinte ter estabelecido *a priori* as matérias sobre as quais deveria dispor; a lei complementar passou a constar do processo legislativo da União, estabelecendo-se uma maioria qualificada para sua votação e aprovação no parlamento (art. 69 da CF/88). Pode-se dizer seguramente, como fez Paulo de Barros Carvalho, que a própria constituição concebeu uma hierarquia formal e uma hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária, sendo que no caso de choque entre ambas, a solução deve se dar no âmbito do controle de constitucionalidade e não no âmbito dos critérios da Teoria Geral do Direito para dirimir antinomias. É o que alguns constitucionalistas chamam de inconstitucionalidade de segundo grau.

Esta questão já foi enfrentada pelo STJ conforme se observa na seguinte ementa:

**"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN –
CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA –
INCONSTITUCIONALIDADE.**

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ no 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ - Agravo Regimental 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - D.J.U. de 09.02.98)"

Desse modo, por envolver um juízo de inconstitucionalidade, os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a incidência do art. 45 da Lei nº 8.212/91 por suposta incompatibilidade com o CTN, enquanto não atuar o mecanismo de controle da constitucionalidade previsto no art. 102, III, "b" ou no art. 103 da CF/88.

Em suma: em se tratando de contribuições da Seguridade Social, se ocorrer o lançamento por homologação e sobrevier o fato jurídico da homologação tácita, o crédito tributário estará extinto por força do art. 156, VII do CTN. Ao contrário, não existir autolancamento a ser homologado, não haverá extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, VII do CTN e, neste caso, incidirá a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 até que sua inconstitucionalidade venha a ser declarada pelo STF.

No caso concreto, foram lançados os fatos geradores ocorridos entre 10/96 e 12/98. Nos demonstrativos de fls. 130/132 verifica-se que não houve lançamento por homologação em relação aos fatos geradores ocorridos entre 10/96 e 01/97; 04/97 e 07/97 e entre 01/98 e 03/98. Logo, pela regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91, a decadência em relação ao período de apuração mais antigo (10/96) só ocorreria em 31/12/2006. Tendo em vista que a

empresa foi notificada do auto de infração em 19/12/2002 deve ser considerado hígido o lançamento em relação a estes fatos geradores.

Relativamente aos demais períodos de apuração nos quais houve o autolancamento, prevalece a regra do art. 150, § 4º do CTN. Neste caso, tendo a notificação do auto de infração ocorrido em 19/12/2002, estão decaídos os fatos geradores ocorridos entre 02/97 e 03/97 e entre 08/97 e 11/97.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer o lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos entre 10/96 e 01/97 e entre 04/97 e 07/97.

Sala das Sessões - DF, em 25 de julho de 2006


ANTONIO CARLOS ATULIM



Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Redatora.

Ouso divergir do ilustre relator no que diz respeito a aplicabilidade da Lei 8.212/91, nos casos em que não houve pagamento da contribuição ao PIS.

A Lei nº 8.212/91, republicada com alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica ao PIS, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos relativos ao PIS, matéria dos autos, são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem mencionados dispositivos legais, *verbis*:

"Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente". (grifei)

"Art. 45 - O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized 'G' followed by a flourish. The second signature is a simple, vertical stroke.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 199. base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem contribuições para o regime específico de previdência social a q estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulament observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.

§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de zero vírgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.

§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.

§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral."

Muito embora não seja este o entendimento desta Eg. CSRF, defendo que em se tratando de PIS, a aplicabilidade de mencionado art. 45 tem como destinatária a seguridade social, mas as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. No caso do PIS, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que, independente de ter ou não ocorrido pagamento, em se tratando de PIS, as regras de decadência devem ser as estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.

Em razão do exposto nego provimento ao recurso especial da Fazenda.

Sala das Sessões, em 25 de julho de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

