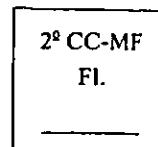
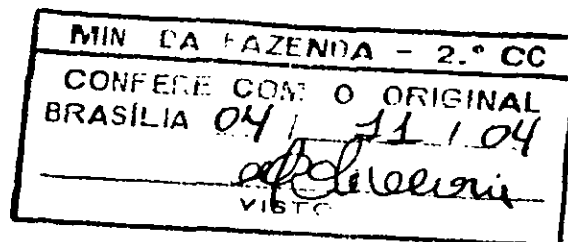




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

Recorrente : MC DONALD'S COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

NORMAS PROCESSUAIS. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. Não compete ao Conselho de Contribuintes se pronunciar sobre Pedido de Compensação, exceto em sede de Recurso Voluntário interposto contra decisão da primeira instância que apreciou manifestação de inconformidade relativa ao pleito.

COMPENSAÇÃO. ALEGAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. Compensação alegada pelo contribuinte exige prova do direito creditório e escrituração regular, para que o Fisco possa aferir os valores e pronunciar-se sobre o feito.

PIS. DECADÊNCIA. 10/96 a 11/97. 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. 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.

BASE DE CÁLCULO. FRANQUIA. ROYALTIES. ALUGUEIS DOS ESTABELECIMENTOS FRANQUEADOS. O conceito de faturamento para fins tributários, base de cálculo do PIS, equivale à soma das receitas da venda de mercadorias e prestação de serviços de qualquer natureza, incluindo as receitas de *royalties* e aluguéis recebidos pela franqueadora, de suas franqueadas.

Recurso provido em parte.

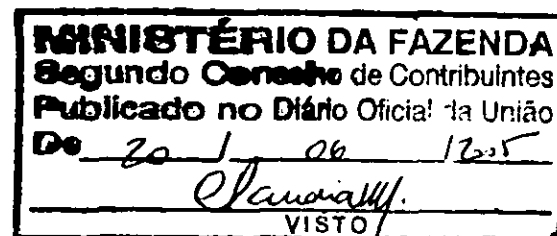
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MC DONALD'S COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência para o período até novembro de 1997. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator), Maria Cristina Roza da Costa e Luciana Pato Peçanha Martins. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor; e II) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, quanto às demais matérias.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004.

Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Relatora-Designada



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Min. da FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 04/11/104
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

Recorrente : MC DONALD'S COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 200/209, relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), períodos de apuração 10/96 a 12/98, no valor total de R\$ 5.405.462,15, incluindo multa de ofício e juros de mora.

Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, o lançamento decorre de dois tipos de infração: 1) falta de recolhimento nos períodos de apuração 01/97 a 12/98, em virtude de exclusões indevidas na base de cálculo da Contribuição, referentes a receitas de aluguel, taxa de franquia e *royalties*, conforme relatado no item III, "b" do Termo de Verificação Fiscal-PIS (fls. 186/199); 2) diferenças entre os valores escriturados e os declarados, em períodos de apuração compreendidos entre 10/96 a 06/98.

Com relação ao item 2 acima, e conforme consta do referido Termo de Verificação Fiscal, a fiscalizada alegou ter compensado os débitos de maio a novembro de 1997, aproveitando créditos oriundos de pagamentos a maior sobre recebimentos de taxa de franquia e de aluguéis no período de 1983 a 1996, efetuados pela empresa incorporada Realco Alimentos e Comércio S/A. Respondendo a intimação para comprovar e detalhar a compensação, a empresa informou não ter protocolizado processo administrativo nem informado os dados em DCTF (fl. 114), tendo apurado os valores conforme os demonstrativos de fls. 118/120. Ainda relativamente à alegada compensação, apresentou as cópias de DARF de fls. 125 e 126, referentes ao PIS recolhido pela Realco nos meses de outubro de 1996 a fevereiro de 1997. Diante das informações prestadas, a fiscalização não considerou a compensação alegada (ver fl. 191).

Na impugnação de fls. 220/243, com os anexos de fls. 274/1.372, a contribuinte alega o seguinte, conforme parte do relatório da decisão de primeira que reproduzo, por resumir com fidelidade os argumentos (fls. 1.377/1.379):

3.1 - o fisco decaiu de seu direito de lançar, quanto aos fatos geradores anteriores a dezembro de 1997, pois transcorrido prazo superior aos cinco anos previstos no artigo 150, § 4º do CTN, consoante entendimento doutrinário e jurisprudencial, tanto do Conselho de Contribuintes, quanto de recente decisão do Superior Tribunal de Justiça;

3.2 - a disposição em sentido contrário prevista na Lei 8.212, de 1991, não pode se sobrepor ao Código Tributário Nacional, que tem força de lei complementar;

3.3 - no mérito, deve ser observado, primeiramente, que até o advento da Lei 9.718, de 1998, a base de cálculo da PIS era o faturamento, assim considerado apenas a receita decorrente das vendas de bens ou serviços, não o integrando nenhuma outra receita; outra circunstância a ser lembrada é que, em setembro de 1996, a autuada incorporou a sociedade Realco Alimentos S/A, embora até janeiro de 1997 tenha permanecido efetuando o pagamento do PIS e da Cofins em nome da incorporada;

3.4 - o item 1 do auto de infração diz respeito à suposta diferença do PIS devido sobre receitas decorrentes de aluguel, royalties e taxas de franquia, e corresponde ao item III (B) do Termo de Verificação Fiscal, porém, deve ser observado o princípio da estrita

[Assinatura]

[Assinatura] 2



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

MI	RECEITA - 2.º CC
CONF. CO. O ORIGINAL	BRASILIA 04/11/04
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

legalidade tributária, ficando manifesto o equívoco da fiscalização, ao pretender tributar as receitas recebidas dos franqueados, pagas sob os contratos de franquia e locação, pois somente com a Lei 9.718/98 a base de cálculo dão PIS passou a ser a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, já no período auditado, nos termos da LC 7/70 e MP 1.212/95 a base de cálculo era o faturamento, compreendendo apenas a receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações de conta própria, e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

3.5 - faturamento é ato de faturar, já a soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica representa seu faturamento, não sendo qualquer receita da pessoa jurídica compreendida nesse conceito, mas apenas aquelas relacionadas à venda de bens e serviços que constituam seu objeto social, e que, nessa medida, exijam, a emissão de fatura;

3.6 - as receitas auferidas com franqueados decorreram de royalties sob contratos de franquia e aluguéis sob contratos de locação celebrados entre as partes; não decorreram, portanto, da venda de bens ou serviços, não podendo a fiscalização alterar a natureza jurídica das obrigações comprometidas sob tais contratos;

3.7 - o contrato de franquia evidencia tratar-se de uma relação jurídica complexa, envolvendo diversos direitos e obrigações entre as partes, o que é evidenciado pela definição da própria Lei 8.955/94, tendo o Superior Tribunal de Justiça, inclusive, reconhecido que não se caracteriza mera prestação de serviços, afastando a exigência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Assim, os royalties, as taxas e os aluguéis recebidos dos franqueados não tratam de prestação de serviços ou venda de mercadorias, não se computando na base de cálculo do PIS;

3.8 - a fiscalização equivocou-se ao incluir tais receitas no faturamento da empresa, base de cálculo da contribuição, haja vista que apenas a receita bruta decorrente da venda de bens e serviços correspondia ao conceito de faturamento;

3.9 - no item 2 do auto, que cuida de diferenças apuradas entre o valores escriturados, os declarados e os recolhidos, não foram considerados os recolhimentos integrais referentes aos meses de outubro a dezembro de 1996, efetivados por equívoco com os dados da empresa incorporada Realco Alimentos e Comércio S/A;

3.10 - no que tange aos períodos de apuração de junho a novembro de 1997 procedeu à compensação com valores indevidamente recolhidos pela Realco, a título de Cofins, porque calculada sobre outras receitas que não a venda de produtos, conforme planilhas de cálculo e cópias dos respectivos Darf, que evidenciam a origem do crédito decorrente dos pagamentos a maior;

3.11 - com relação aos períodos de apuração de janeiro e fevereiro de 1998 também ocorreu o equívoco de se recolher a contribuição em nome de empresas incorporadas, parcela em nome de Restco Comércio de Alimentos Ltda. e parcela em nome de Bealco Alimentos e Comércio;

3.12 - tais pagamentos totalizam, inclusive, montante superior ao devido, sendo que essa parte excedente, de R\$ 50.839,00, foi compensada com parte do débito de março de 1998; já o restante do débito de março de 1998 foi compensado com o saldo remanescente do crédito decorrente dos pagamentos indevidos efetuados pela Realco, como demonstram as planilhas e darfanexados;

3



Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

3.13 – não se contesta o débito referente a junho de 1998, pois o crédito tributário é efetivamente devido ao erário;

3.14 -por todo o exposto, espera seja reconhecida a decadência do direito de lançar, referente aos fatos geradores até novembro de 1997, e, no mérito, a improcedência da exigência, pois não foi cometida nenhuma infração, uma vez que calculou e recolheu corretamente o PIS, efetuando as compensações autorizadas pela legislação vigente.

A DRJ julgou o lançamento procedente, não acatando as alegações, conforme o Acórdão de fls. 1.374/1.387. Considerou que mesmo antes da Lei nº 9.718/98 o faturamento, tal como estabelecido na Lei Complementar nº 7/70 e Medida Provisória nº 1.212/95, incidia sobre *royalties*, taxas de franquia e aluguéis.

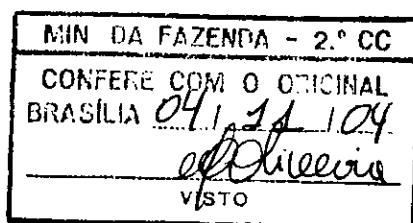
Quanto à compensação alegada, entendeu que necessário seria a contribuinte ter demonstrado a certeza e liquidez dos pagamentos a maior, bem como ter escriturado a compensação e informado à Secretaria da Receita Federal (itens 41 e 42 da decisão recorrida).

O Recurso de fls. 1.391/1.419, tempestivo (fls. 1.390 e 1.391), insiste nos argumentos da impugnação e aduz que a franquia não se constitui em prestação de serviços, como entendeu a decisão recorrida.

Com relação ao item 2 do Auto de Infração, relativo à diferença entre os valores escriturados, os declarados e os pagos nos períodos de apuração 10/96 a 01/97, 03/97, 06/97 a 04/98 e 06/98, alega ainda que a decisão recorrida não considerou as cópias dos DARF relativos aos recolhimentos efetuados pela Realco (docs. 09 a 94, anexos à impugnação, correspondente às fls. 341/1.357).

Informação à fl. 1.420 dá conta do arrolamento de bens determinado pelo art. 32 da Lei nº 10.522/2002, objeto do processo administrativo nº 10882.001169/2003-11.

É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

Ind. A. L. 2. CC
COI. EPL COA. O. G. N. I. A. L.
BRASILIA 04/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO RELATOR EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
VENCIDO QUANTO À DECADÊNCIA

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive o arrolamento de bens, pelo que dele conheço.

As questões a serem enfrentadas são três, a saber: 1) a decadência do PIS, que a recorrente entende ser de cinco anos, à luz do art. 150, § 4º, do CTN; 2) a base de cálculo da Contribuição, levando-se em conta as receitas de taxa de franquia, *royalties* e aluguéis; 3) a compensação alegada.

DECADÊNCIA DO PIS

Decadência é matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás já determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

No caso dos autos não ocorreu a caducidade do PIS, cujo prazo é dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 19/12/2002 (fl. 200), e o período de apuração mais antigo é 10/96, nenhum período foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, “Se a lei não fixar prazo à homologação...”. Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

Nota	A FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASILIA 04/11/04	
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, "b", da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, "b", da Constituição, segundo o qual "Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

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

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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

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

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

(...)

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

Quanto ao fato de o PIS ser contribuição para a seguridade social, o STF já deixou por demais claro, no Recurso Extraordinário nº 232.896, tratando da MP nº 1.212/95 e suas reedições, até a final conversão na Lei nº 9.715/98. Observe-se a ementa:

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

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

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

IV. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a1. Contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a2. Outras da seguridade social (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); a3. Contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.



Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

(...)

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

(STF, Pleno, RE nº 138.284-8 - CE RTJ 143, pg. 313/326, relator Min. Carlos Velloso).

Destarte, rejeito a alegação de decadência.

BASE DE CÁLCULO DO PIS: RECEITAS DE ROYALTIES E DOS ALUGUÉIS

Antes de adentrar no cerne da questão – saber se as receitas oriundas das taxas de franquia, de *royalties* e dos aluguéis devem ou não ser incluídas na base de cálculo do PIS -, convém observar a atividade peculiar da recorrente.

Como informado por ela própria (fls. 175/184), a Mc Donald's Corporation, empresa sediada nos Estados Unidos, lhe concedeu licença de uso do sistema de franquia Mc Donald's, para uso direto ou por meio de terceiros subfranqueados. Assim, no caso dos subfranqueados coexistem dois contratos: o *master franchise*, estabelecendo os *royalties* pagos pela recorrente à Mc Donald's Corporation, parte a título de taxa de franquia inicial, devida antes da abertura de cada restaurante, e parte a título de mensalidade, equivalente a 5% (cinco por cento) das vendas líquidas de todos os restaurantes; e os contratos entre a recorrente e os subfranqueados, segundo os quais estes pagam *royalties* à primeira. Evidentemente, os *royalties* em discussão neste processo referem-se a esses últimos (recebidos pela recorrente de suas subfranqueadas).

Como é próprio do contrato de franquia, os valores devidos a título de *royalties* devem-se não "... apenas em contraprestação à licença para uso de marcas de indústria e comércio, mas sim a título de remuneração em face de uma gama muito maior de obrigações comprometidas entre as partes", incluindo licença a subfranqueadas e os serviços de suporte técnico, treinamentos, consultoria, etc. É o que está informado pela recorrente, à fl. 135.

Além dos *royalties* - composto pela taxa de franquia inicial e pelas mensalidades -, a recorrente recebe também das subfranqueadas receitas de aluguéis. Trata-se de percentual incidente sobre as vendas, acordado caso a caso, previsto no contrato de locação/sublocação (fl. 136). Como constatou a fiscalização, em grande parte das sublocações o valor cobrado das subfranqueadas é superior ao contratado com o proprietário do imóvel.

Por outro lado, a locação inclui o imóvel destinado exclusivamente a um restaurante Mc Donald's, bem como todos os artigos ou itens que o integram, conforme as cláusulas 5.2 e 6 do contrato com cópia acostada aos autos (fl. 139).

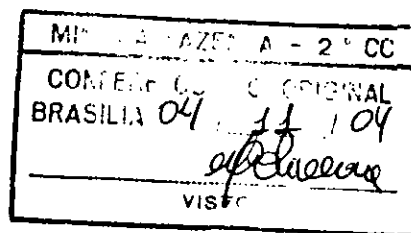
A fiscalização entendeu que além das receitas de *royalties*, também as de aluguéis a subfranqueados são incluídas na base de cálculo da COFINS e do PIS, devido à natureza operacional e indivisível ligação com o fundo de comércio do sistema Mc Donald's.

Também entendo assim. As receitas dos *royalties* e dos aluguéis recebidas das subfranqueadas pela recorrente estavam, sim, atingidas pela tributação da COFINS, bem como



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765



do PIS, porque inseridas na definição de faturamento já sedimentada antes da Lei nº 9.718/98, a englobar a receita bruta proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

No caso específico do PIS, o art. 3º da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, com eficácia para os fatos geradores ocorridos a partir de março de 1996, já determinava, *verbis*:

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

O conceito de faturamento para fins do PIS e da COFINS, se por um lado não é indeterminado, por outro não é tão fechado ao ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica, como pretende a recorrente. Neste sentido o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91.

Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços "coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36). (STF, Pleno, ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza".

O conceito de faturamento assim delineado, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional nº 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas (ou mais estreitas) a depender da legislação infraconstitucional.

No caso em tela, em que a recorrente tem como atividade principal a exploração dos restaurantes da rede Mc Donald's, as receitas de *royalties* (incluindo a taxa de franquia inicial e as mensalidades) e de aluguéis dos imóveis e instalações destinados a esses estabelecimentos pertencem à receita bruta operacional.

Referidas receitas devem-se a "serviços de qualquer natureza", estando inseridas no conceito de faturamento para fins das bases de cálculo da COFINS e do PIS. O entendimento



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

M. FAZENDA - 2.º CC
COM. CO. O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

esposado no Recurso, de que o contrato de franquia, por envolver um sistema complexo e não apenas a mera prestação de serviços, não permitiria a cobrança das Contribuições, mostra-se equivocado.

A decisão recorrida, ao tratar do tema, deixa claro que a doutrina aponta a prestação de serviços como ínsita ao contrato de franquia. Neste sentido traz à colação os pronunciamentos de Fran Martins, Fábio Konder Comparato, Waldírio Bulgarelli e Fábio Ulhoa Coelho, todos eles entendendo que o contrato de franquia traz no seu bojo a prestação de serviços (fls. 1.385/1.386, itens 33 a 37 da decisão contestada).

Quanto aos julgados do STJ citados pela recorrente, relativos ao ISS, não lhe socorrem. A legislação desse imposto não pode ser aplicada à COFINS e ao PIS, como já destacado pela decisão recorrida.

COMPENSAÇÃO ALEGADA

No tocante à alegada compensação, primeiro cabe destacar que os pedidos de restituição ou compensação devem seguir rito próprio, a começar pela análise por parte das Delegacias ou Inspetorias da Receita Federal, cujo indeferimento pode ser seguido de manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento e posterior Recurso Voluntário a este Conselho de Contribuintes, se for o caso. Sob pena de supressão de instância, não cabe a este órgão julgador se pronunciar sobre tais pedidos antes de analisados pela repartição de origem.

Segundo a recorrente os débitos relativos a diferenças entre os valores escriturados, os declarados e os pagos nos períodos de apuração 10/96 a 01/97, 03/97, 06/97 a 04/98 e 06/98 teriam sido compensados da seguinte forma (fls. 1.414/1.416):

- períodos de apuração 10/96 a 12/96: sustenta que recolheu regular e tempestivamente os valores da COFINS devidos, tendo os recolhimentos sido efetuados em nome da sociedade incorporada Realco Alimentos e Comércio S/A, conforme os docs. 06 a 08 anexos à impugnação, correspondentes às fls. 337/339;

- períodos de apuração 06/97 a 11/97: continuou recolhendo em nome da incorporada Realco, desta feita a maior, em virtude de inclusão na base de cálculo de "outras receitas que não as de venda de produtos", conforme os docs. 09 a 94, correspondente às fls. 341/1.357, documentação que a decisão recorrida teria ignorado;

- período de apuração 04/98: compensado com recolhimento a maior em nome da incorporada Realco, conforme os docs. 09 a 94;

- períodos de apuração 01/98 e 02/98: recolhimentos regulares em nome das sociedades incorporadas Retsco e Bealco, conforme docs. 104 a 107 (fls. 1.364/1.372), sendo que o período 02/98 teria sido recolhido a maior, no valor de R\$ 50.839,00;

- período de apuração 03/98: R\$ 50.839,00 foi compensado com o crédito oriundo do pagamento a maior em 02/98, e o restante com os saldos remanescentes dos pagamentos indevidos efetuados pela Realco, conforme as planilhas e cópias dos DARF correspondentes aos docs. 09 a 94;

- períodos de apuração 04/98 e 06/98: não alega compensação para o débito referente a este mês.



Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

As alegações acima foram levantadas somente por ocasião da impugnação, sendo que durante a fiscalização a empresa informou não ter protocolizado processo administrativo nem informado os dados em DCTF (fl. 114). Tampouco comprovou ter escriturado os valores compensados.

Os recolhimentos supostamente a maior, todos efetuados em nome de outras empresas que não a recorrente - especialmente a Realco, incorporada em 31/12/97 -, deviam ter sido objeto de retificação dos DARF, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 48/95, para que pudessem ser utilizados pela recorrente. Embora nos períodos em tela fosse permitida a compensação entre tributos da mesma espécie independentemente de requerimento à Secretaria da Receita Federal, consoante as Instruções Normativas SRF nºs 67/92 e 21/97, tal procedimento só podia ser adotado quando os pagamentos indevidos ou a maior fossem do contribuinte que efetuava a compensação.

Por outro lado, as compensações foram alegadas ou durante a fiscalização, em novembro de 2002 (ver fl. 190) – caso dos débitos referentes aos meses de outubro de 1996 a fevereiro de 1997, com cópias de DARF às fls. 125/126, recolhidos pela Realco – ou por ocasião da impugnação, protocolizada em 20/01/2003 (ver fl. 220) – caso dos docs. 06 a 107, fls. 337/1.372, abrangendo os período de apuração até 03/98. Assim, todas as compensações, exceto as relativas aos DARF com cópias às fls. 1.369/1.372, com recolhimentos em fevereiro e março de 1998, foram apresentadas após o prazo de prescrição para repetição do indébito tributário, que é de cinco anos a contar da data do pagamento, na forma dos arts. 165, II, e 168, I, do CTN.

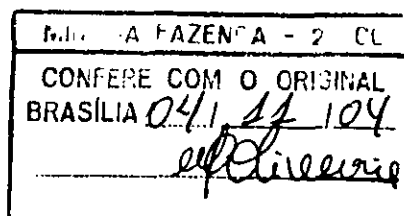
Ainda que pudessem ser superados os dois óbices acima apontados, as compensações alegadas carecem de liquidez e certeza, sendo que a maior parte decorreria de pagamentos tidos a maior pela recorrente exatamente em virtude da exclusão das receitas de *royalties* e de aluguéis dos imóveis locados. Ora, tais receitas não podem ser excluídas da base de cálculo da COFINS e do PIS, pelo que os pagamentos a maior mostrar-se-iam, de todo modo, inexistentes.

As compensações alegadas devem ser acompanhadas de provas e da escrituração regular, de forma a permitir à Secretaria da Receita Federal aferir os seus valores e pronunciar-se sobre o feito. No caso em tela, além da ausência da escrituração, inexistem as provas. Daí dever ser denegada.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004

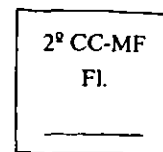
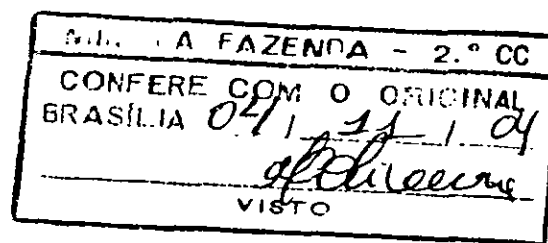
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.0039 04/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765



VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ DESIGNADA QUANTO À DECADÊNCIA

Ouso divergir da ilustre relatora tão-somente quanto à decadência. A ciência do auto de infração se verificou em 19/12/2002, exigindo-lhe a Contribuição para o PIS, no período de apuração de 31/10/1996 a 31/12/1998. Defendo ter ocorrido a extinção do crédito tributário, face à figura da decadência, para os períodos até 11/1997.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Nesse sentido vide os Acórdãos CSRF/01-04.200/2002 (DOU de 07/08/03); CSRF/01-03.690/2001 (DOU de 04/07/03) e CSRF/02-01.152/2002 (DOU de 24/06/2003).

Na essência dos fatos, tem-se que o centro de divergência reside na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

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, ambas, dois fatores: a inércia do titular do direito; e o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge, assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; 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.¹

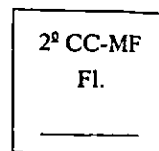
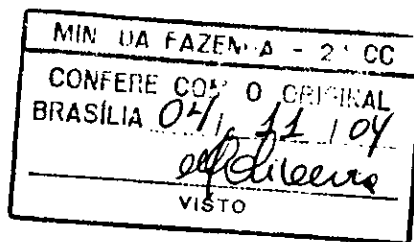
O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de

¹ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765



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.²

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 resumida: 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.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida.

Em primeiro lugar, há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ³ que reconheceram, no passado⁴, o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier⁵ teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que 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. Afirmo 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). Reitera ainda que 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.

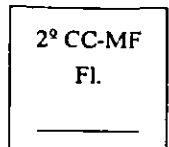
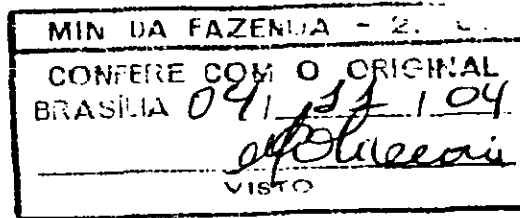
Diz ainda o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões: *"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, par. 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento "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."*

² Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

³ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. nº 58.918 –5/RJ.

⁴ 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).

⁵ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pag 7/13.



Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

Para o doutrinador Alberto Xavier⁶, 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, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica."* As decisões proferidas pelo STJ são também juridicamente insustentáveis, 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.

Por outro lado, há de se questionar se a contribuição ao PASEP deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

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 PASEP, 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 PASEP, 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.

⁶ Idem citação anterior.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 04/11/02
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

§ 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.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, 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."

Assim, em se tratando de PASEP, 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. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

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

No mais, caracteriza-se o lançamento da contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

"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



Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

SECRETARIA DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
DATA 04/11/04
<i>Assinatura</i>
VISTO

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, 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”.

Sobre o assunto tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator-designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde, analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

“Em conclusão:

- a) nos impostos que comportam lançamento por homologação..... a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;*
- b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;*
- c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;*
- d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;*
- e) as conclusões de “c” e “d” acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;*
- f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada.”*

f



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VSTC

2º CC-MF
Fl.

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e reproduzo em parte :

"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração" Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação



Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. " (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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 .

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."

Nº: A FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRÁSÍLIA 24/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO



Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

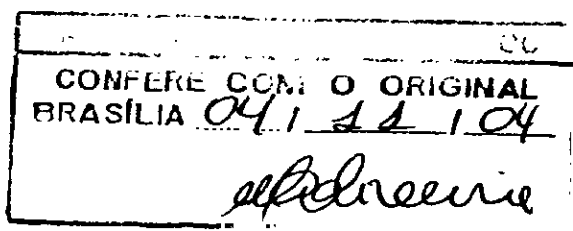
Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviação absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e tendo a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN para encontrar respaldo no § 4º do art. 150 do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à contribuição para o





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.003904/2002-32
Recurso nº : 124.085
Acórdão nº : 203-09.765

PASEP, para os fatos geradores ocorridos no período até 11/1997, vez que a ciência ao auto de infração se verificou em 19/12/2002, portanto, há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

