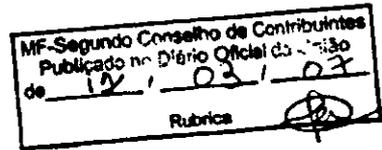




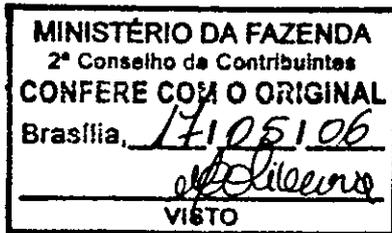
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.



Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840

Recorrente : COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO DE ASSOCIADOS MISSÕES – SICREDI MISSÕES
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS



PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. Alegações de inconstitucionalidade constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

PIS. DECADÊNCIA. 01/1998 a 06/1998. 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 dispendo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição, 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.

PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE JULHO DE 1998 A JANEIRO DE 1999. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA OPERACIONAL. DEDUÇÕES ESPECÍFICAS. ALÍQUOTA DE 0,75%. Nos termos do inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzido pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, as cooperativas de crédito, na condição de instituição financeira, sujeitam-se, desde junho de 1994 e até janeiro de 1999, ao PIS incidente sobre a receita bruta operacional, com as deduções estabelecidas na Medida Provisória nº 517/94, convertida após reedições na Lei nº 9.701/98.

COOPERATIVAS DE CRÉDITO. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE FEVEREIRO DE 1999 A MAIO DE 2003. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. DEDUÇÕES ESPECÍFICAS. ALÍQUOTA DE 0,65%. Nos termos da Lei nº 9.718/98 e da Medida Provisória nº 1.807, de 28/01/1999, atual MP nº 2.158-35/2001, a partir de fevereiro de 1999 as cooperativas de crédito, na condição de instituição financeira,



Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840

passaram a recolher o PIS sobre o faturamento ou receita bruta, à alíquota de 0,65%, com as deduções específicas estabelecidas no § 6º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, introduzido pela referida MP. Também poderão ser deduzidas da base de cálculo, a partir de novembro de 1999 e em conformidade com a Lei nº 10.676/2003, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, limitadas ao valor destinado para a constituição do Fundo de Reserva (FATES) e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764/71.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO DE ASSOCIADOS MISSÕES – SICREDI MISSÕES.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, em considerar decaídos os períodos anteriores a julho de 1998. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator), José Adão Vitorino de Moraes (Suplente) e Antonio Bezerra Neto. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor; e II) quanto aos períodos remanescentes, por unanimidade de votos, em negar provimento.

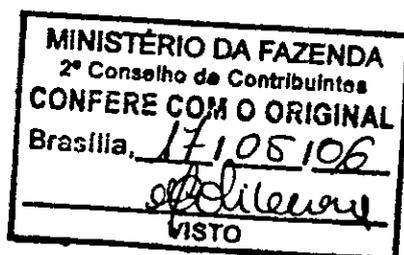
Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.


Antonio Bezerra Neto
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora-Designada

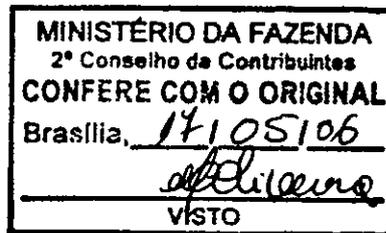
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Sílvia de Brito Oliveira.
Eaal/inp





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840

Recorrente : COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO DE ASSOCIADOS MISSÕES – SICREDI MISSÕES

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 314/326, com ciência em 22/07/2003, relativo à Contribuição para o PIS Faturamento, períodos de apuração 01/1998 a 05/2003, no valor total de R\$ 208.901,13, incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%.

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 301/313, a autuação se deve à constatação de que a cooperativa recolheu o PIS sobre a folha de salários. No período fiscalizado, em apenas dois meses houve recolhimentos do PIS-Entidades Financeiras e Equiparadas (código 4574). Intimada a apresentar as bases de cálculo do PIS e da COFINS no período de janeiro de 1998 a maio de 2003, a cooperativa considerou na sua apuração a receita bruta decorrente das operações com não associados, ajustada pelas exclusões e deduções proporcionais às receitas e despesas dessas operações. A fiscalização considerou tal sistemática em desacordo com a legislação em vigor, vez que a base de cálculo da Contribuição é a totalidade da receita bruta auferida, sem levar em conta se provém do ato cooperativo ou não, ajustada pelas exclusões e deduções admitidas legalmente.

Interpretou que, desde a edição da Emenda Constitucional de Revisão (ECR) nº 01, de 01/03/94, seguida da MP nº 517, de 31/05/94, após reedições convertida na Lei nº 9.701/98, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, dentre as quais as cooperativas de crédito, sujeitam-se à condição de contribuintes do PIS sobre a receita bruta operacional, à alíquota de 0,75%, com as deduções ou exclusões. Estas constam, inicialmente, da MP nº 517/94, afinal Lei nº 9.701/98, tendo sido estendidas à COFINS a partir de fevereiro de 1999 (conforme o § 5º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, são admitidas, para a COFINS, as mesmas deduções e exclusões do PIS/Pasep). Com a edição da MP nº 1.807, de 28/01/99, reeditada até a atual MP nº 2.158-35/2001, as deduções e exclusões foram ampliadas, para as duas Contribuições (referida MP introduziu os §§ 6º e 7º do art. 3º da Lei nº 9.718/98).

A fiscalização informa ainda que, tendo a contribuinte referido os demonstrativos, onde apresentou o resultado dos atos cooperativos (sobras) e dos não cooperativos (dito lucro), foi procedido o ajuste do montante destinado ao Fundo de Reserva (RATES) e FATES, nos termos da Lei nº 10.676/2003.

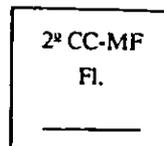
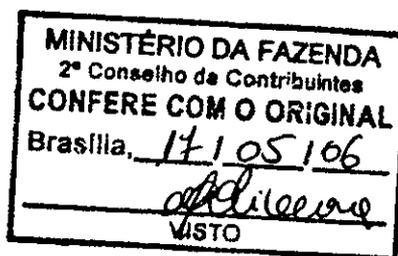
Na impugnação de fls. 331/386, vol. II, a autuada argüi basicamente o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que bem resume as alegações, pelo que o reproduzo (fls. 457/458):

1. *As sociedades cooperativas possuem natureza jurídica diferenciada das empresas em geral, conforme disciplinado na atual Constituição Federal (CF) e na legislação infraconstitucional, especialmente a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que determina estarem sujeitas à tributação somente as operações realizadas com não associados. Por outro lado, as cooperativas de crédito, por integrarem, ainda que por equiparação, o rol das instituições financeiras, sujeitam-se às mesmas regras válidas para estas, sofrendo tributação mais onerosa que os demais setores.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



2. *A fiscalização pretendeu tributar a impugnante com base na totalidade da receita bruta, de acordo com o estabelecido na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ajustada pelas deduções e exclusões introduzidas pelas Medidas Provisórias (MP) nº 517, de 1994, nº 1.353, de 1996 e 1.807, de 1999 e reedições e pela Lei nº 10.676, de 2003, sem levar em consideração os atos cooperativos e não cooperativos, entendendo que a impugnante está enquadrada ou equiparada às pessoas jurídicas elencadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.*
3. *Ao editar a MP nº 1.858-6, de 1999, no seu art. 23, inc. I, derogou o inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Na sua atual reedição, a mesma MP conserva a referida derrogação e, em seu art. 15, prevê apenas algumas exclusões e deduções direcionadas às cooperativas agrícolas, o que, além de outras ofensas, denota quebra do princípio da isonomia entre os diversos tipos de cooperativas, previsto no art. 150, inc. II, da CF.*
4. *A MP nº 1.858-6, de 1999, não só está a configurar frontal interferência estatal no funcionamento das sociedades cooperativas, o que é vedado pela parte final do inc. XVIII do art. 5º da CF, bem como a consolidar posicionamento diametralmente oposto ao que contem o § 2º do art. 174 da CF.*
5. *O faturamento da cooperativa que tenha origem nas operações que realiza em nome de seus associados não lhe pertence, mas aos próprios associados. Da mesma forma, a despesa da sociedade não é por ela suportada, mas pelos próprios cooperados, sob a forma de rateio, conforme dispõe o art. 80 da Lei nº 5.764, de 1971. Como as cooperativas são meramente instrumentais, não possuindo lucros e nem receitas relativas ao seu objeto, será impossível a imposição de tributo. Por isso, a derrogação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 9.715, de 1998, não gera qualquer tipo de alteração na relação tributária das sociedades cooperativas. Nesse sentido há manifestação da jurisprudência, confirme citou.*
6. *São inconstitucionais as alterações na base de cálculo do PIS promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998, porque pretendeu tributar não só o faturamento, mas todas as receitas, sem amparo constitucional. Tal entendimento é corroborado pela doutrina que mencionou.*
7. *Com a edição do Ato Declaratório nº 70, de 30 de julho de 1999, verifica-se que somente seriam tributadas as operações que as sociedades cooperativas realizassem com não associados. Se a cooperativa executar somente operações com associados, deve contribuir ao PIS somente com base na folha de salários, com a alíquota de 1%, ficando mantida, portanto, a regra da Lei nº 9.715, de 1998.*
8. *Em virtude do disposto no Ato Declaratório SRF nº 88, de 17 de novembro de 1999, o PIS somente poderia ter sido exigido a partir do mês de novembro de 1999, por força do princípio da anterioridade nonagesimal, entendimento este, que é, também, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.*
9. *A impugnante parcelou os valores do PIS incidentes sobre o ato não cooperativo à alíquota de 0,75%, de janeiro de 1998 a janeiro de 1999 e 0,65% a partir de fevereiro de 1999, compensando os valores retidos pelo INSS da mesma contribuição, valendo-se da Lei nº 10.684, de 2003, pelo que requer o recálculo dos valores constantes do auto de infração e a sua liquidação com os valores parcelados, conforme demonstra com as cópias do DARF do PAES e planilhas de apuração da base de cálculo.*



Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840

Requeru a impugnante que seja decretada a improcedência da autuação e a insubsistência do crédito tributário constituído.

Às fls. 437/442 foi juntado Termo de Transferência de Crédito Tributário, deste para o processo nº 11070.002948/2003-43.

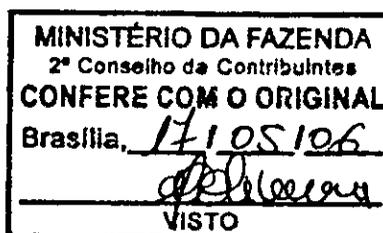
A DRJ, por unanimidade de votos e nos termos do Acórdão de fls. 455/463, julgou o lançamento procedente.

Não apreciou os argumentos de inconstitucionalidades, por considerá-los privativos do Judiciário, e manteve o lançamento levando em conta que a cooperativa de crédito se sujeita à legislação específica, que lhe obriga recolher o PIS nos termos do art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, do art. 1º, da MP nº 517, de 31 de maio de 1994, que após várias reedições foi transformada na Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, do art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Assim, não se sujeitam à legislação que disciplina o recolhimento da Contribuição pelas demais sociedades cooperativas, como as disposições do Ato Declaratório SRF nº 70, de 30 de julho de 1999, ou do Ato Declaratório SRF nº 88, de 1999.

O Recurso Voluntário de fls. 468/509, tempestivo (fls. 464, 465 e 468), insiste na improcedência do lançamento, repisando alegações da impugnação e acrescentando extensos argumentos contra a incidência da Contribuição sobre o ato cooperativo, trazendo à colação posições doutrinárias a seu favor.

A fl. 547 dá conta do arrolamento de bens regular.

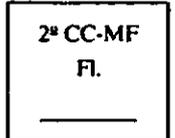
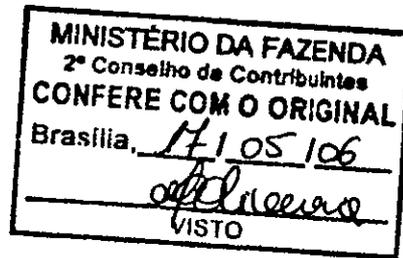
É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



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

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, pelo que dele conheço.

DECADÊNCIA DO PIS: DEZ ANOS, CONTADOS DO FATO GERADOR

Inicialmente trato da decadência do lançamento, por ser 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).

Sabedor das divergências sobre o tema, inclusive nesta Terceira Câmara, continuo sustentando que o prazo de caducidade do PIS é de dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 22/07/2003, e o período de apuração mais antigo é 01/98, nenhum foi atingido pela decadência.

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

Dispõe o referido texto legal:

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

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

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

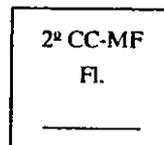
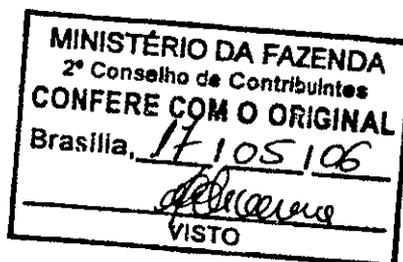
Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria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

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º, do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito do que se homologa – se o pagamento



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



antecipado, ou **toda a atividade** do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,¹ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,² que entende haver homologação **da atividade do contribuinte**, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

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

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

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

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

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um

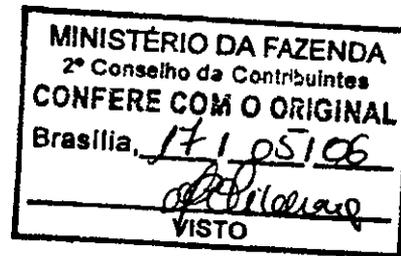
¹ No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, “A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras”, in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



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.

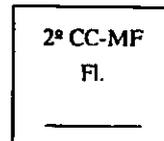
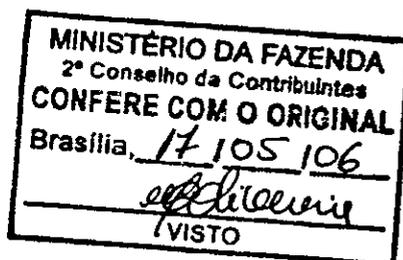
A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: "é uma lei sobre leis de tributação". Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar,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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



(...)

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

Quanto ao enquadramento do PIS como contribuição para a Seguridade Social, não deveria existir qualquer dúvida face ao art. 239 da Constituição, que o destina para o seguro-desemprego e abono-desemprego. Ambos integram a assistência social que, como é cediço, é um dos três segmentos da Seguridade Social (os outros dois são saúde e previdência, na forma dos 194 a 294 da Constituição).

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

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

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

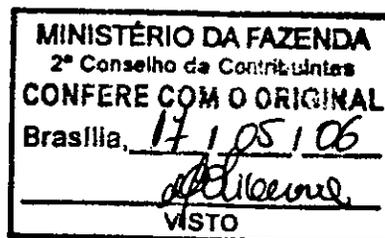
Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



valores e de créditos e de direitos de natureza financeira”,³ e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;⁴ o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, “b”, da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais “gerais” também seguem a anterioridade do art. 150, III, “b”, em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

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

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

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

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

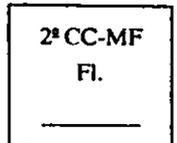
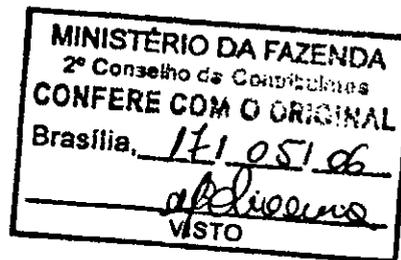
³ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses,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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



Ministro Octavio Gallotti, "DJ" de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE nº 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2º 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.

(...)

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, negrito ausente do original).

Destarte, rejeito a decadência suscitada.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE: MATÉRIA RESERVADA AO JUDICIÁRIO.

Ultrapassada a questão da decadência, e a par das alegações da recorrente, resalto que as arguições de inconstitucionalidade, atinentes, por exemplo, à suposta ofensa ao princípio da isonomia (segundo a recorrente o art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 não poderia discriminar as cooperativas de trabalho médico das cooperativas de produção), são matérias que não podem ser apreciadas no âmbito deste processo administrativo. Somente o Judiciário é competente para julgá-las, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último.

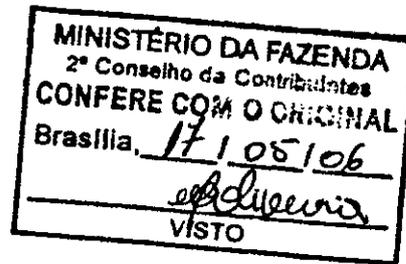
No âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do veto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

A posteriori o Executivo Federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 4º, parágrafo único do referido Decreto).

O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

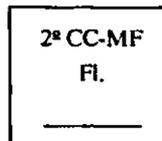
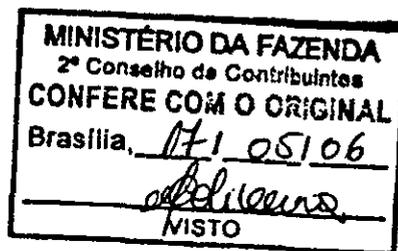
Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, **quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie. Neste sentido já informa, inclusive, o art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002.

COOPERATIVAS DE CRÉDITO: EQUIPARAÇÃO ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E TRIBUTAÇÃO PELO PIS INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA OPERACIONAL À ALÍQUOTA DE 0,75%, ATÉ JANEIRO DE 1999, E PIS SOBRE A RECEITA BRUTA À ALÍQUOTA DE 0,65%, A PARTIR DE FEVEREIRO DE 1999, COM AS DEDUÇÕES ESPECÍFICAS.

No período de junho de 1994 a janeiro de 1999, as cooperativas de crédito submetem-se a regras especiais de tributação pelo PIS, estabelecidas pelo art. 72, incisos III e V do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), introduzido pela Emenda



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840

Constitucional de Revisão (ECR) nº 1, de 01/03/94, e depois alterado pelas Emendas Constitucionais nºs 10, de 04/03/96, e 17, de 22/11/97. Observe-se:

"Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)

~~III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;" (*)~~

(*) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 04/03/96:
"III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do Art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;"

(...)

~~" V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;" (*)~~

(*) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 04/03/96:
"V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; e"

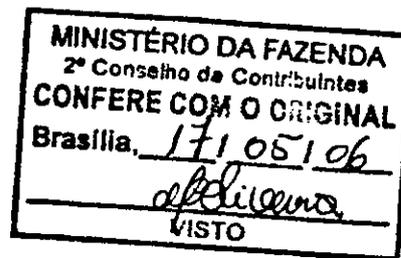
(*) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 17, de 22/11/97:
"V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza."

(Negritos e tracejados acrescentados).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



Note-se que o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, contempla, além das instituições financeiras de modo geral, as cooperativas de crédito.⁵ A redação do referido § 1º, antes de alterada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99, é a seguinte:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.”

Por ditame constitucional, não se aplica à recorrente o PIS sobre a folha de salários, tal como estabelecido inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25/11/98 (conversão da MP nº 1.212, de 28/11/95, e suas reedições). Em consonância com o texto constitucional, o art. 12 da referida MP, mantido na Lei de conversão, é explícito ao determinar o seguinte, *verbis*:

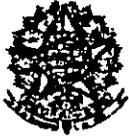
Art. 12. O disposto nesta Lei não se aplica às pessoas jurídicas de que trata o § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, que para fins de determinação da contribuição para o PIS/PASEP observarão legislação específica.

A despeito das posições doutrinárias e jurisprudenciais em contrário, inclusive algumas emanadas dos Conselhos de Contribuintes (no Recurso é citado o Acórdão nº 108-066668, Recurso nº 126422, julgado por unanimidade em 19/09/2001, relator o ilustre Conselheiro José Henrique Longo, segundo o qual o artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica tributação dos atos cooperados), entendo que, a partir da ECR nº 01/94, as cooperativas de crédito, ao lado das demais pessoas jurídicas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, passaram a contribuir com o PIS sobre a receita bruta operacional.

Por ter sido a tributação em tela estatuída em emenda constitucional, nem mesmo o argumento de que o art. 146, III, “c”, da Constituição, estaria a exigir lei complementar, se sustenta. Se a ECR nº 01/94, seguida das EC nºs 10/96 e 17/97, fazendo menção expressa aos contribuintes relacionados no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, determinou a tributação pelo PIS sobre a receita bruta operacional, e se emenda constitucional é hierarquicamente superior à lei complementar, não há que falar em ofensa ao art. 146, III, “c”.

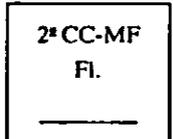
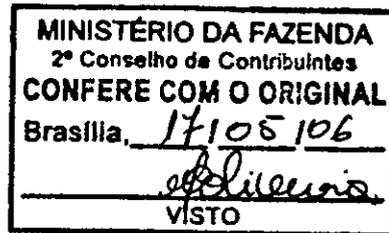
Aliás, a MP nº 1.212/95, posterior à ECR nº 01/94, não poderia determinar diferente. O seu art. 12 apenas considerou a referida ECR para, em obediência ao texto constitucional alterado, ressaltar que o PIS das instituições financeiras deve observar legislação específica. Ou seja, prevalente sobre a regra geral do PIS sobre a folha de salários aplicável aos

⁵ Antes, a Lei nº 4.595/64, que dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias e criou o Conselho Monetário Nacional, no seu art. 18, § 1º, já incluía dentre as instituições financeiras as cooperativas de crédito.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



atos cooperativos em geral, há a regra específica para as cooperativas de crédito, que a partir da ECR nº 01/94 passaram a recolher o PIS sobre a receita bruta operacional, incluindo os atos cooperativos, com as deduções específicas estabelecidas na MP nº 517/94, convertida após reedições na Lei nº 9.701/98.

Esclarecido porque a Lei nº 9.715/98 não se aplica às cooperativas de crédito, cabe refutar o emprego, para estas, dos Atos Declaratórios SRF nº 70, 30/07/99, e 88, de 17/11/99. O primeiro tem como supedâneo o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.715/98, que como já dito se refere às sociedades cooperativas em geral, mas não às de crédito. Daí não poder ser aplicado à tributação da recorrente.

Quanto ao AD SRF nº 88/99, ao interpretar que “as contribuições para o PIS/Pasep e para financiamento da seguridade social – Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999”, também trata das outras cooperativas, afora as de crédito e de consumo (estas últimas já se sujeitavam “às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas”, conforme o art. 69 da Lei nº 9.532/97). Como se sabe, a partir da Lei nº 9.718/98, e continuando com a MP 1.858-6, de 29/06/99, até a final a última reedição desta, sob nº 2.158-35/2001, a tributação das cooperativas foi bastante modificada.

A primeira edição da MP nº 2.158-35/2001, sob nº 1.807 e com data de 28/01/99, no seu art. 1º reduziu a alíquota do PIS de 0,75% para 0,65% a partir de fevereiro de 1999 - quando a Contribuição deixou de incidir sobre a receita bruta operacional, substituída pelo faturamento ou receita bruta tal como definido pela Lei nº 9.718/98 -, e no seu art. 2º ampliou as deduções e exclusões da base de cálculo do PIS Faturamento e COFINS das cooperativas de crédito, introduzindo o § 6º no art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Na série de modificações havidas a partir da Lei nº 9.718/98 (conversão da MP nº 1.724, de 29/10/98, com efeitos a partir de fevereiro de 1999 em virtude da anterioridade nonagesimal estatuída no art. 195, § 6º, da Constituição), aplicam-se às cooperativas de crédito as seguintes alterações:

- o alargamento da base de cálculo (por isto é que, com relação ao PIS, a receita bruta operacional foi substituída pelo faturamento ou receita bruta, com as deduções do § 6º da referida Lei);

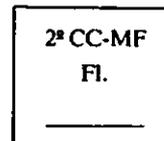
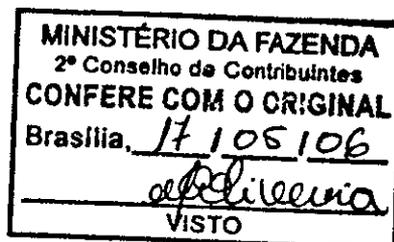
- a redução da alíquota (MP nº 1.807, de 28/01/99);

- e a permissão para excluir da base de cálculo do PIS e Cofins as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, limitada ao valor para constituição do Fundo de Reserva (RATES) e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764/71. Esta última alteração foi introduzida pela Lei nº 10.676, de Lei nº 10.676, de 22/05/2003, sendo aplicável a partir de novembro de 1999.

Em função das duas primeiras alterações acima é que, para os fatos geradores ocorridos de fevereiro de 1999 em diante, a base de cálculo do PIS das cooperativas de crédito, até então correspondente à receita bruta operacional, foi substituída pelo faturamento ou receita bruta, e a alíquota de 0,75% foi diminuída para 0,65%.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840

A corroborar tal interpretação, os seguintes julgados deste Segundo Conselho de Contribuintes (negritos acrescentados):

Número do Recurso: 117421

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10166.003859/00-41

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: PIS

Recorrente: COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS SERVIDORES STJ, CJF, TRF, E J. FEDERAL 1ª INSTÂNCIA - CREDISUTRI

Recorrida/Interessado: DRJ-BRASÍLIA/DF

Data da Sessão: 17/04/2002 09:00:00

Relator: Mauro Wasilewski

Decisão: ACÓRDÃO 203-08134

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

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

Ementa: PIS. COOPERATIVA DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA. As cooperativas de crédito estão sujeitas a incidência da contribuição, cuja base de cálculo era a receita bruta operacional (ECR 01/94 e EC 17/97) e que, com a edição da Lei 9.718/98, passou a ser o faturamento. Recurso negado.

Número do Recurso: 114664

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10166.021539/99-77

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: PIS

Recorrente: CECM DOS SERVIDORES DOS ÓRGÃOS DO SEG. PÚBLICA DO DF - COOPERCRED

Recorrida/Interessado: DRJ-BRASÍLIA/DF

Data da Sessão: 11/07/2002 09:00:00

Relator: Rogério Gustavo Dreyer

Decisão: ACÓRDÃO 201-76277

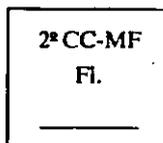
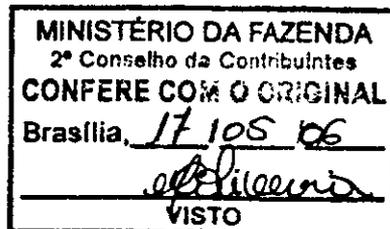
Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

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

Ementa: PIS - COOPERATIVAS DE CRÉDITO - BASE DE CÁLCULO. A cooperativa de crédito está sujeita ao pagamento da contribuição ao PIS sobre a receita bruta, com as exclusões e deduções definidas na legislação de regência. Recurso negado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840

Número do Recurso: 121812

Câmara: SEGUNDA CÂMARA

Número do Processo: 11020.001664/98-61

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: PIS

Recorrente: COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL NOVA PETRÓPOLIS LTDA

Recorrida/Interessado: DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Data da Sessão: 02/12/2003 09:00:00

Relator: Eduardo da Rocha Schmidt

Decisão: ACÓRDÃO 202-15322

Resultado: NPQ - NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE

Texto da Decisão: Pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt (Relator), Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o Acórdão.

Ementa: PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO. O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo previsto na Constituição Federal não implica imunidade ou isenção, não prevista em lei, relativas às contribuições para a seguridade social, já que esta haverá de ser financiada por toda a sociedade, estando imunes apenas as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, dentre as quais não se encontram as sociedades cooperativas. As sociedades cooperativas de crédito, sendo também instituições financeiras (Lei nº 4.595/64), durante a vigência da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e das Emendas Constitucionais nºs 10/96 e 17/97, devem contribuir para o PIS com base em sua receita operacional bruta, sendo irrelevante a distinção entre atos cooperados e não-cooperados, face à legislação específica. Recurso negado.

TRIBUTAÇÃO DO PIS E COFINS DAS COOPERATIVAS EM GERAL, AFORA AS DE CRÉDITO: FIM DA ISENÇÃO DO ATO COOPERATIVO E SUBSTITUIÇÃO PELA INCIDÊNCIA SOBRE UMA BASE DE CÁLCULO REDUZIDA.

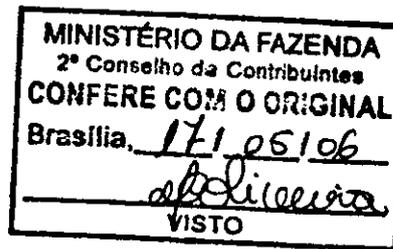
As outras alterações na tributação do PIS e da COFINS das cooperativas, a começar da Lei nº 9.718/98, que culminaram na revogação da isenção de forma ampla para o ato cooperativo e instituição de uma tributação incidente sobre uma base de cálculo reduzida, com diversas exclusões, não se aplicam às cooperativas de crédito, exceto a exclusão relativa às sobras até o limite para os Fundos RATES e FATES. São as seguintes:

- MP nº 1.858-6, de 29/06/99, que no seu art. 23, I, revogou, a partir de 28/09/99, o inc. II do art. 2º da Lei nº 9.715/98 – segundo o qual as “entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações”, contribuía com o PIS sobre a folha de salários -, e no inciso II, “a”, do mesmo artigo, revogou, a partir de 30/06/99, o inciso I da Lei Complementar nº 70/91, referente à isenção da COFINS. Esclareça-se que as cooperati-



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



vas, afora as de crédito, vinham contribuindo com o PIS sobre a folha de salários com base na LC nº 7/70, art. 3º, § 4º, Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 174/71, art. 4º, § 6º, e ADN Cosit nº 14/85;

- MP nº 1.858-7, de 29/07/99, que no seu art. 15 introduziu a sistemática de exclusões na base da COFINS (não há menção ao PIS), e no art. 16 possibilitou, com relação à incidência do PIS sobre as receitas com não associados, exclusões idênticas às da COFINS. Antes, a Lei nº 9.715/98, oriunda da MP nº 1.212, de 28/11/95, com eficácia a partir de março de 1996, no seu art. 2º, § 1º, já determinara que as cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, contribuíam, também, com o PIS Faturamento, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados;

- MP nº 1.858-8, de 27/08/99, que apenas repetiu as disposições da MP nº 1.858-6;

- MP nº 1.858-9, de 24/09/99, que no seu art. 15 passou a mencionar também o PIS/Pasep, acrescentou novas exclusões na base da COFINS e do PIS Faturamento, referindo-se desta feita às operações com cooperados, e manteve o PIS sobre a folha de salários na hipótese das cooperativas efetuarem tais exclusões (§ 2º, I, do art. 15). Assim, cumulativamente com o PIS Faturamento incidente sobre a base de cálculo reduzida, as cooperativas continuaram a pagar o PIS sobre a folha. Somente na hipótese de não haver qualquer exclusão da base de cálculo do PIS Faturamento, é que inexistente contribuição para o PIS sobre a folha.

As disposições da MP nº 1.858-10, de 26/10/99, foram mantidas nas reedições posteriores, até, afinal, a MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, que continua em vigor com eficácia de lei, consoante o art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001.

Consoante o art. 15 da MP nº 2.158-35/2001, as exclusões são as seguintes:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

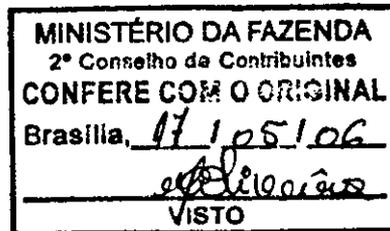
IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

Além das exclusões acima, a IN SRF nº 145, de 10/12/99, consolidando a legislação à época, mencionava no seu art. 3º as exclusões previstas para as demais pessoas jurídicas, constantes dos incisos I, II e III do art. 3º da Lei nº 9.718/98, bem como as "Sobras Líquidas" apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES) e para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840

As sobras, quando excluídas após a destinação aos fundos RATES e FATES, implicavam em incidência do PIS e COFINS sobre os valores desses fundos. Daí a correção levada a cabo pelo Decreto nº 4.524, de 17/12/2002 (Regulamento do PIS/Pasep e COFINS), que no seu art. 32, VI, já previa a exclusão do valor das sobras antes de deduzidos os montantes das reservas obrigatórias. A Lei nº 10.676, de 22/05/2003, conversão da MP nº 101, de 30/12/2002, eliminou qualquer dúvida, répetindo o texto do Decreto. Além do mais, a Lei nº 10.276/2003, no seu art. 1º, § 3º, deixou expresso que a nova exclusão alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP nº 1.858-10, de 26/10/99, ou, vale dizer, desde novembro de 1999. Observe-se a redação da Lei nº 10.676/2003, cujo § 2º do art. 1º se aplica também às cooperativas de crédito:

Art. 1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

§ 1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.

§ 2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o caput ficará limitada aos valores destinados a formação dos Fundos nele previstos.

§ 3º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória no 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

Outra exclusão tardia, que mais uma vez não atinge as instituições financeiras, diz respeito às sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural, que podem reduzir da base de cálculo das duas Contribuições “os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.” Tal permissivo foi introduzido pelo art. 17 da Lei nº 10.684, de 30/05/2003, que de todo modo também prevê seu parágrafo único aplicação retroativa a partir de novembro de 1999.

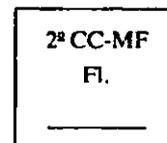
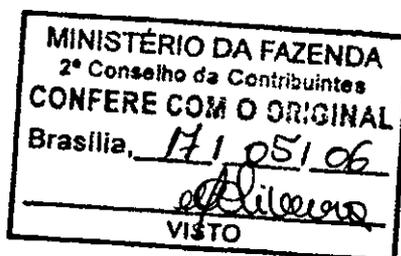
Feita a retrospectiva das alterações, cabe agora evidenciar a razão pela qual o Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, interpretou que as modificações só se aplicam aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999 (excetuando-se aquelas atinentes às instituições financeiras, como já dito acima).

A eficácia a partir do mês de novembro de 1999 atende à anterioridade nonagesimal determinada pelo art. 195, § 6º, da Constituição, se contado o prazo a partir da MP nº 1.858-7, de 29/07/99. Como referida anterioridade precisa ser obedecida, andou bem o AD SRF nº 88/99, em estabelecer como verdadeiro ponto de corte para início das alterações o período de apuração de novembro de 1999. Afinal, redução ou fim de isenção implica em aumento de tributo, para o que se pede o interstício mínimo de noventa dias entre a data da lei nova e o início de eficácia, no caso das contribuições para a seguridade social como o PIS e a COFINS, tudo conforme o dispositivo constitucional mencionado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



ART. 146, III, "c" DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR SOMENTE PARA "NORMAS GERAIS" DISPONDO SOBRE O ATO COOPERATIVO, MAS NÃO PARA SUA TRIBUTAÇÃO POR UM TRIBUTO ESPECÍFICO.

Com relação ao argumento de que o ato cooperativo não gera faturamento ou receita, e conseqüentemente não haveria base imponible para a incidência do PIS Faturamento e da COFINS, sendo que a única renda tributável nas cooperativas seria a derivada de operações com não associados, previstas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, não me parece sustentável diante da legislação vigente. O art. 79 da Lei nº 5.764/71, ao estabelecer que "O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria", não veda toda e qualquer tributação sobre os ingressos decorrentes dos atos cooperativos. As operações entre uma cooperativa e seus associados envolvem, sempre, uma prestação de serviços por parte da primeira aos segundos, e não estão, necessariamente, incólumes à tributação por um ou mais tributo, desde que a legislação assim determine. É o que aconteceu na situação em foco, após a legislação já comentada.

Após a Lei nº 9.718/98, a base de cálculo do PIS e da COFINS passou a contemplar não apenas o produto das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, mas a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para os ingressos (conforme o art. 3º, § 1º, da referida Lei, cuja inconstitucionalidade aqui não se discute).

Por outro lado, o "adequado tratamento ao ato cooperativo", determinado pela alínea "c" do inc. III do art. 146 da Constituição, não se confunde com imunidade. Assim se pronunciou a Primeira Turma do STF no Recurso Extraordinário nº 141.800, julgado em 01/04/97, relator Min. Moreira Alves, em votação unânime.

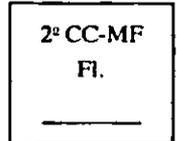
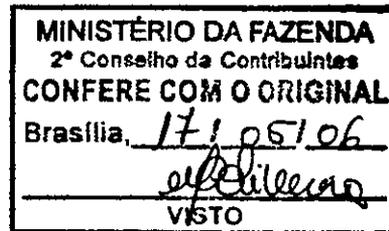
Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Assim, a Lei nº 5.764/71, no que tratou de normas gerais sobre o cooperativismo, foi recepcionada como lei complementar. No mais, e especialmente com relação à tributação das cooperativas pelo PIS e COFINS, ingressou na nova ordem jurídica após a Constituição de 1988 como lei ordinária. Por isto a possibilidade de modificações tributárias via leis ordinárias e medidas provisórias, inclusive.

No sentido de que o art. 146, III, ao pedir lei complementar para normas gerais, não impede a veiculação de regras jurídicas específicas sobre os temas relacionados em suas alíneas, cabe mencionar a posição de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484, que tratando do tema decadência (alínea "b" do inciso em comento), afirma:

... 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)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840

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

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

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

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

(...)

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

Destarte, reputo legal (e constitucional, saliento, embora sob este aspecto não caiba maiores digressões, posto que matéria reservada ao Judiciário) a nova tributação do PIS e da COFINS estabelecida para as cooperativas por meio de leis ordinárias e medidas provisórias, levando em conta que o art. 146, III, “c”, da Constituição, ao determinar tratamento diferenciado para o ato cooperativo, trata de “normas gerais.” Não de leis específicas sobre a tributação por um ou mais tributo.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

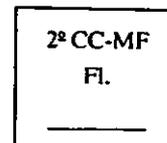
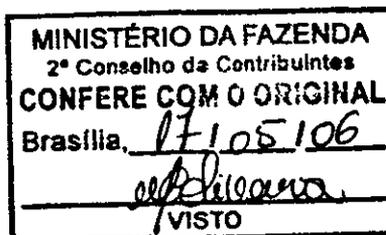
Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



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

Ouso divergir do respeitado relator no que diz respeito à decadência. Trata-se do Auto de Infração com ciência em 22/07/2003, relativo ao PIS Faturamento, abrangendo os períodos de apuração compreendidos entre 01/1998 a 05/2003. Penso que com relação aos períodos de apuração até junho de 1998 houve a extinção do crédito tributário em face da decadência.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), 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 n.ºs. 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 a sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem, ambas, dois fatores: - a inércia do titular do direito; - 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; 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

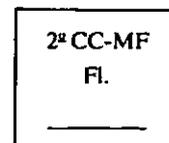
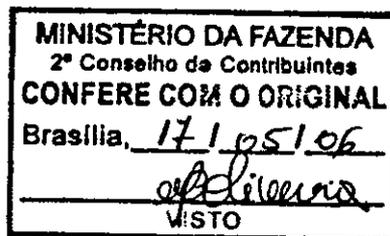
O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas

⁶ 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 : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



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 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 STJ⁸ que reconheceram, no passado⁹ o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier¹⁰, 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, parágrafo 4º do CTN, se refere à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. 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, 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."*

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.

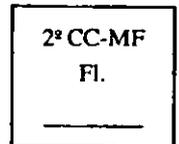
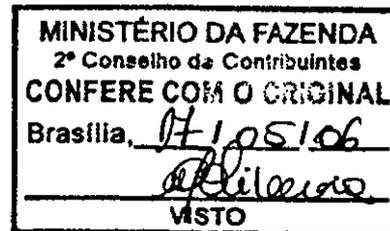
⁹ atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98 88733-4).

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



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, 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, parágrafo 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, parágrafo 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 PIS, 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 as alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito da 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 da Seguridade Social de 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, *in 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 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.

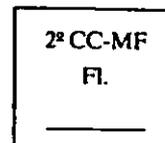
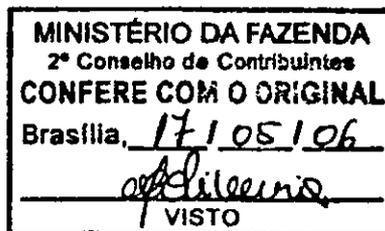
§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

¹¹ Idem citação anterior.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



§ 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 PIS, a aplicabilidade de mencionado art. 45, tem como destinatário 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 quem 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*:

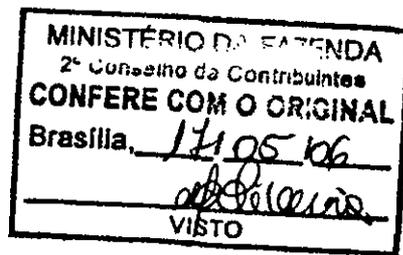
"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



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.”*

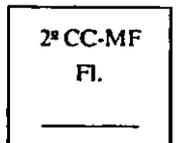
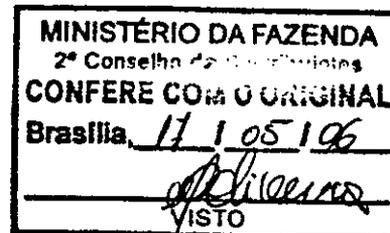
Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte:

“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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



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 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.

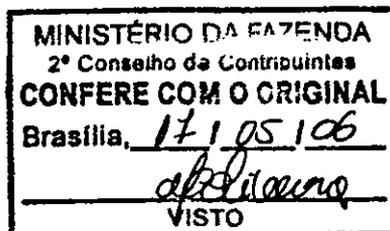
Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840



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."

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 obviedade 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."



Processo nº : 11070.002816/2003-11
Recurso nº : 127.618
Acórdão nº : 203-10.840

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 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 da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para o PIS, para os períodos de apuração até maio de 1996 eis que a ciência ao auto de infração se verificou em 19/06/2001, portanto há mais de cinco anos da ocorrência de anteriores fatos geradores.

CONCLUSÃO

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso em face da extinção do crédito tributário operado pela decadência com relação aos períodos de apuração até junho de 1998.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

