



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De	<u>31 / 03 / 05</u>
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : MAGENTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância em razão de inexistência de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. **Preliminar rejeitada.**

PIS. DECADÊNCIA. 1. As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. 146, III, "b" e 149 da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo 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.

FALTA DE RECOLHIMENTO. Apurada a falta de recolhimento da Contribuição, nos termos das Leis nºs 9.715/98 e 9.718/98, é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
MAGENTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; e II) no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência no período anterior a 06/1997.** Vencidos os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Luciana Pato Peçanha Martins e Emanuel Carlos Dantas de Assis quanto à decadência.

Sala das Sessões, em 16 de junho de 2004

Leonardo de Andrade Couto
Presidente

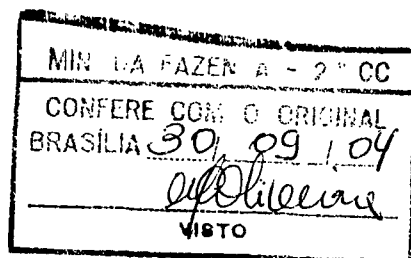
Maria Teresa Martínez López
Relatora

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

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA <u>30 / 09 / 04</u>
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626

Recorrente : MAGENTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de apuração de janeiro/1997 a dezembro/2000 e maio/2001.

No Termo de Verificação Fiscal, à fl. 247, o auditor fiscal informa:

No período de Janeiro/1997 a Julho/2001, foram constatadas divergências entre os valores declarados e recolhidos e os apurados pela fiscalização, conforme Demonstrativos da Situação Fiscal Apurada (em anexo). As bases de cálculo das contribuições foram fornecidas pela contribuinte e ajustadas pela fiscalização, com suporte nos registros contábeis e encontram-se refletidas no Demonstrativo Contábil-Fiscal de Vendas Líquidas (em anexo) acrescidas das demais receitas reproduzidas no Demonstrativo Contábil-Fiscal de Outras Receitas (em anexo).

Inconformada com o procedimento fiscal, a contribuinte interpôs impugnação, em 29/08/2002, na qual alega, em síntese e fundamentalmente, que:

- houve cerceamento do direito de defesa, pois a autoridade fiscal obsteu, até dois dias antes do prazo fatal de impugnação (28/08/02), o acesso a documentos essenciais ao deslinde da controvérsia suscitada, conforme demonstra o Termo de Devolução de Livros e Documentos anexado pela impugnante aos autos. Isso impossibilitou qualquer tentativa de análise pormenorizada de elementos substanciais para sua defesa, bem como a verificação da veracidade das alegações imputadas;

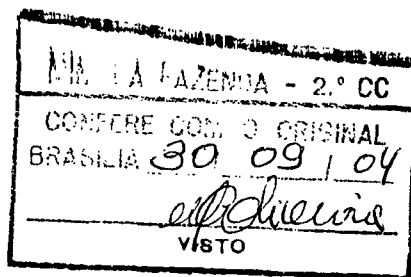
- decaiu o direito de o Fisco lançar os valores do PIS relativos aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e junho de 1997, nos termos do art. 173, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Não se pode sustentar que o PIS é tributo sujeito a lançamento por homologação e, portanto, o prazo decadencial passaria a contar apenas após a homologação, expressa ou tácita, do tributo declarado e recolhido pela contribuinte. Isso porque não havendo pagamento antecipado, não há o que homologar;

- o lançamento tributário, no presente caso, não pode ser hábil a tornar o suposto crédito tributário a título de IPI líquido, certo e exigível, já que estão sendo cobrados valores a título de juros, multa e do próprio IPI patentemente indevidos. Logo, não pode subsistir a presente autuação fiscal, visto que eivada de ilegalidade, na medida que impõe o pagamento de tributo manifestamente inexigível, devendo ser declarada nula de plano, por vício existente em seu objeto;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626



2º CC-MF
Fl.

- pela observação do auto de infração, percebe-se que sequer foi feita menção aos supostos dispositivos legais afrontados, em total descompasso com os ditames do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, deflagrando-se sua cabal e insanável nulidade, na medida em que restou cerceado, de modo inadmissível, o direito de defesa da impugnante;

- relativamente aos fatos geradores de janeiro de 1997 a janeiro de 1999, é inconstitucional a cobrança do PIS nos termos da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e posteriores reedições pelos seguintes motivos:

- essa medida provisória perdeu sua eficácia trinta dias após sua publicação, a teor do art. 62 da Constituição Federal. A convalidação mencionada nas medidas provisórias posteriores não é válida, pois se trata de uso indevido pelo Poder Executivo de competência atribuída constitucionalmente ao Congresso Nacional no citado art. 62. Com isso, a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, representa tão-somente a substituição da última medida provisória, alcançando unicamente os efeitos por ela produzidos;

- o PIS, apesar de ser uma contribuição social, não se inclui entre aquelas previstas no art. 195 da Constituição Federal e, conseqüentemente, em função da dicção do art. 149 da Magna Carta, sujeita-se ao princípio da anterioridade;

- medida provisória não se qualifica como instrumento normativo hábil para alterar a base de cálculo do PIS, uma vez que tal contribuição foi "constitucionalizada" pelo art. 239 da Constituição;

- o inciso I do art. 154 da Constituição vedou expressamente a criação de novas incidências tributárias que implicassem a identidade de base de cálculo com tributos já previstos no texto constitucional;

- conforme o inciso I do art. 150 da Constituição Federal, apenas a lei, formalmente considerada, pode instituir ou aumentar validamente a tributação;

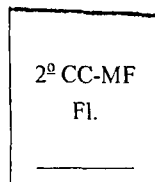
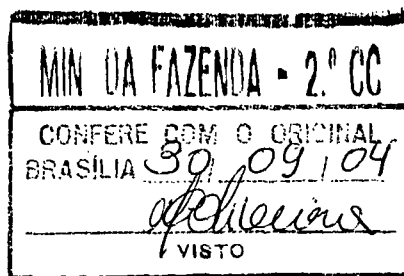
- medida provisória não convertida em lei no prazo constitucional previsto não pode ser reeditada. Ao não utilizar sua competência, deixando de apreciar a medida provisória no prazo previsto, o Congresso Nacional implicitamente entende que ela não se revestia do caráter de urgência necessário à sua publicação, razão pela qual não poderia o Poder Executivo pretender dar-lhe vigência indeterminada por meio de posteriores edições;

- a partir de fevereiro de 1999, o PIS passou a ser exigido com base na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a qual também é inconstitucional, porque a definição de faturamento contida no art. 3º, § 1º, dessa lei extrapola os limites previstos no inciso I do art. 195 da Constituição Federal (fl. 286), bem como vai de encontro ao previsto pelo art. 239 da Constituição Federal. Mas não é apenas em razão dessa alteração do conceito de faturamento que se deve alegar a impossibilidade de mudança da sistemática de incidência do recolhimento do PIS via lei ordinária. Ao recepcionar expressamente a Lei Complementar nº 7, de 1970, o art. 239 da Constituição "constitucionalizou" esse diploma legal, como se o transcrevesse expressamente no corpo da Carta Magna. Em outros termos: constitucionalizada que está a Lei



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626



Complementar nº 7, de 1970, ela não poderia ser modificada pela legislação ordinária, em função do princípio da hierarquia das leis;

- a imposição de índices elevados a título de multa moratória, que muitas vezes aproximam-se do valor do principal, cumulados com a aplicação de juros e correção monetária, resulta em atividade tipicamente confiscatória. Portanto, são flagrantes a inconstitucionalidade e a ilegalidade das multas aplicadas, por afrontarem de forma patente os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco;

- a cobrança de juros com base na Taxa Selic é inconstitucional e ilegal, porque possui natureza remuneratória e não moratória e fere o art. 161 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Além disso, afronta o disposto no art. 192, § 3º, da Constituição Federal, que proíbe juros superiores a doze por cento ao ano, não podendo se afirmar que tal dispositivo é norma de eficácia contida ou limitada, pois a doutrina moderna de Direito Constitucional afasta a existência de norma constitucional que não possua efeito ou eficácia. Ademais, não se pode punir a contribuinte pela morosidade do Poder Legislativo. Também é inconstitucional a exigência de juros com base nessa taxa porque implica delegação de competência legislativa ao Executivo, já que deixa exclusivamente ao Banco Central a fixação do índice da Selic. Essa fixação também fere o princípio da anterioridade, como disposto no art. 1º da Lei nº 5.670, de 1971, pois contém fator de neutralização inflacionária, aferindo correção monetária *ante acta*, apenas estimando o que virá a ocorrer; e

- está configurada a incidência de juros compostos, o que é vedado pelo ordenamento jurídico nacional, como dispõe a súmula 121 do Supremo Tribunal Federal.

Ao final, requer a designação de peritos para que se elabore laudo que leve em consideração toda a documentação que seja pertinente à presente autuação, bem como aos itens apontados pela impugnação, e ressalva que não pode o julgador da esfera administrativa deixar de apreciar os argumentos aduzidos pela impugnante, sob o falso argumento de que não é possível a análise da constitucionalidade de diploma legal em sede de procedimento administrativo. Afirma que, agindo assim, o julgador administrativo estaria determinando a aplicação de norma eivada de inconstitucionalidade, em flagrante ofensa aos princípios do Estado.

Por meio do Acórdão DRJ/CPS nº 3.482, de 26 de fevereiro de 2003, os julgadores da 5ª Turma da DRJ em Campinas - SP, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2000, 01/05/2001 a 31/05/2001

Ementa: Decadência. O PIS é contribuição destinada à Seguridade Social e, como tal, tem o prazo decadencial de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído, entendimento esse consolidado no art. 95 do Regulamento do PIS/Pasep e da Cofins, Decreto nº 4.524, de 2002.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626

Julgamento Administrativo de Contencioso Tributário. É a atividade onde se examina a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos.

Tributos. Medida Provisória. Reedição. Prazo nonagesimal. É assente a jurisprudência do STF que assinala ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, a qual pode ser reeditada, sendo que o prazo nonagesimal, no caso de contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, tem início a partir da publicação da primeira medida provisória.

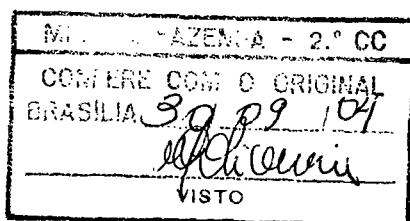
Lançamento Procedente."

Inconformada com a decisão proferida pela primeira instância a contribuinte apresenta extenso recurso (fls. 457 a 555), pelo qual reitera os argumentos apresentados anteriormente. Nesse sentido, ter ocorrido cerceamento do direito de defesa, em razão de lhe terem sido devolvido os livros e documentos dois dias antes do prazo fatal para impugnação, impossibilitando qualquer tentativa de análise pormenorizada de elementos substanciais para sua defesa; da decadência de parte do período lançado; da inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 1212/95 e posteriores reedições, quanto aos fatos geradores relativos a janeiro de 1997 a janeiro de 1999; da perda da eficácia da Medida Provisória decorridos trinta dias de sua publicação; da impossibilidade da convalidação dos efeitos produzidos pela Medida Provisória nº 1212/95; da inequívoca violação ao Princípio da Anterioridade Tributária; da impossibilidade de alteração da base de cálculo do PIS por intermédio de medida provisória mesmo quando da sua eventual conversão em lei; da incompatibilidade da medida provisória com a tributação e o desrespeito ao princípio da legalidade em matéria tributária; da impossibilidade de reedição; da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, quanto aos fatos geradores a partir de fevereiro de 1999; da ilegalidade dos consectários legais (juros e multa de ofício); e da necessidade do exame de matéria constitucional.

Requer a nulidade do auto de infração e a de que todas as intimações o sejam feitas no endereço indicado na peça recursal.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para o seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, § 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e a Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

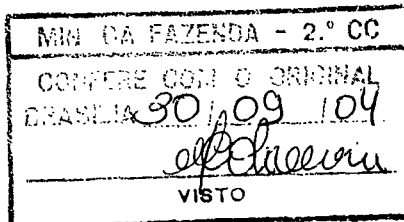
É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626



2º CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo ser conhecido.

Em primeiro lugar, há de se observar que a contribuinte não rebate as alegações expostas no acórdão proferido pela autoridade de primeira instância ao reproduzir simplesmente os argumentos defendidos quando da sua impugnação. No entanto, na análise do controle da legalidade do ato administrativo, passo ao exame como um todo.

A matéria pode ser discriminada em dois grupos. Em preliminar, a alegação de cerceamento do direito de defesa. No mérito, da extinção do crédito tributário pela figura da decadência, e da análise da ilegalidade e/ou inconstitucionalidade das leis.

Preliminar - Da alegação de cerceamento do direito de defesa

Alega a contribuinte ter ocorrido cerceamento do direito de defesa, pois a autoridade fiscal obistou, até dois dias antes do prazo fatal de impugnação (28/08/02), o acesso a documentos essenciais ao deslinde da controvérsia suscitada, conforme demonstra o Termo de Devolução de Livros e Documentos anexado aos autos. Tal procedimento teria impossibilitado qualquer tentativa de análise pormenorizada de elementos substanciais para sua defesa, bem como a verificação da veracidade das alegações imputadas.

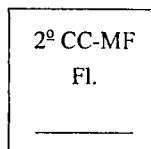
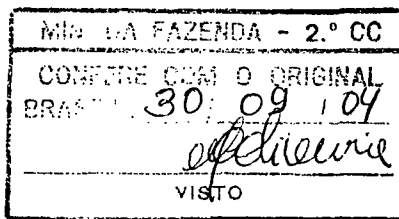
Por outro lado, consta das razões de decidir pela autoridade de primeira instância o que a seguir reproduzo:

“7. Com relação à alegação de cerceamento de defesa, pela cópia do Termo de devolução de livros e documentos, à fl. 425, verifica-se que os livros e documentos retidos pelo Fisco até a data de 28/08/02, cuja falta, em tese, teria prejudicado a elaboração em tempo hábil da defesa da interessada, são os seguintes: 6 livros contendo Notas Fiscais-Fatura (saídas) nºs 7.001 a 10.000; 1 livro Razão Contábil – ano 2001; e uma via das Notas Fiscais (saídas), referentes ao mês de março/2001. Note-se que os livros e documentos acima indicados não guardam relação com o auto de infração, à exceção do Razão Contábil do ano 2001, em função da exigência relativa ao mês de maio/2001, no montante de R\$ 38,73 (multa e juros incluídos). O livro Razão Contábil é tão-somente o resumo dos registros constantes do livro Diário e, considerando que se trata apenas de um mês, não era imprescindível para a defesa da contribuinte. Por outro lado, a diferença exigida para maio/2001 refere-se à incidência do PIS sobre juros – conta analítica 628-8 – e sobre



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626



variações cambiais ativas – conta analítica 631-2. As cópias das páginas do Livro Razão relativas à movimentação dessas contas estão anexadas aos autos às fls. 228 e 235. Tendo o processo ficado disponível para vistas da contribuinte na repartição administrativa durante todo o prazo para a impugnação, também por esse motivo se conclui não ter ocorrido cerceamento de defesa. E ainda mais: pelas cópias citadas, observa-se que o Livro Razão é informatizado, o que torna mínimo o esforço da contribuinte para checar em seus arquivos eletrônicos os dados apresentados pelo autuante. Logo, irrelevante a posse dos livros e documentos relacionados no termo de fl. 425, para a elaboração da defesa da presente autuação.”

A questão, portanto, diz respeito ao mês de maio (sic) em função da exigência relativa ao mês de maio/2001, no montante de R\$ 38,73 (multa e juros incluídos).

Contra a defesa apresentada pela instância de primeiro grau não houve contestação. Simplesmente, a contribuinte repete os argumentos apresentados quando de sua impugnação, de forma ampla, sem demonstrar, a ocorrência do “cerceamento do direito de defesa”, fato este que sem dúvida, se fosse o caso, ensejaria a nulidade da decisão administrativa.

Logo, rejeito igualmente a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância em razão de inexistência de cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

Passo à análise do mérito.

I - Decadência

A ciência do auto de infração é de 31/07/2002 exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no período de apuração de 01/01/1997 a 31/12/2000, 01/05/2001 a 31/05/2001. Penso estar decaído os períodos anterior a 06/1997.

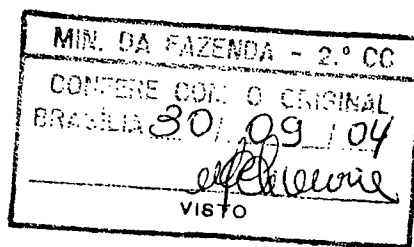
Esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 (Sessão de 19/06/2002), já se posicionou no sentido de que as contribuições sociais, devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso, do CTN¹. A ementa desse Acórdão possui a seguinte redação:

“Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. As contribuições sociais, dentre elas a “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. Em face do disposto nos arts. 146, III, “b”, e 149 da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, a Fazenda Pública deve seguir as

¹ Idem Acórdão nº 203-07992, Sessão de 20/02/02 – Rec. 115.543.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626

regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional." 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. Preliminar acolhida. PIS. (...)"

Também a Câmara de Recursos Fiscais, tem-se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, vide os acórdãos nºs. 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).

O centro de divergência reside, na interpretação dos preceitos inseridos: nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I do Código Tributário Nacional; na Lei nº 8.212/91; e no Decreto nº 4.524, de 17/12/2002, em saber-se basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 05 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e no dizer de MAXIMILIANO²: "A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermeneuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações; porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."

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

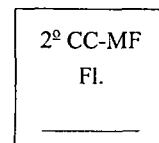
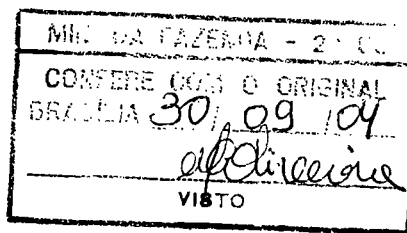
Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários a sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambos dois fatores: - a inércia do titular do direito; - o decurso de certo prazo, legalmente previsto. 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

² Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, pág. 10-11



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626



reparação do direito lesado; e c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.³

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.⁴

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito. Na verdade a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumido: A decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

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 STJ⁵ que reconheceram, no passado⁶ o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier⁷ teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, § 4º, do CTN, 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.

³ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910.

⁴ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, pág. 15-16.

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

⁶ 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).

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 30/09/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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."*

Para o doutrinador Alberto Xavier⁸, a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência *"é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica."* As decisões proferidas pelo STJ são também juridicamente insustentáveis, pois as normas dos artigos 150, § 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos, cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

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

Há de se questionar se o PIS deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8212/91), 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 de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica ao PIS, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos relativos ao PIS são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem mencionados dispositivos legais, *verbis*:

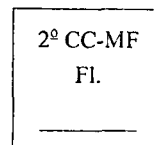
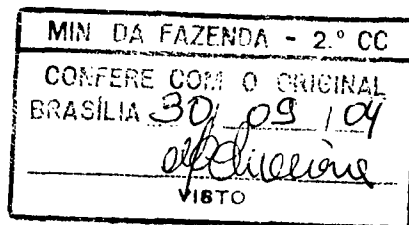
— *"ART.33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera*

⁸ Idem citação anterior.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626



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.

§ 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 do 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.

Por outro lado, ainda que assim não o fosse, ou seja, mesmo que pudesse ser defensável a aplicabilidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, e conseqüentemente o inserido no Decreto nº 4.524/2002, haveria que se observar o disposto no artigo 146, inciso III, letra "b", da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 30/09/04
<i>el. Ribeiro</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626

normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Em análise à jurisprudência administrativa, verifica-se que o Conselho de Contribuintes já se manifestou, no sentido favorável ao contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, Sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

"FINSOCIAL FATURAMENTO - DECADÊNCIA: Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários."

Também, nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso nº RD/101-1.330, Ac. CSRF/02-0.748, assim se manifestou:

"DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme art. 150, parágrafo 4º do CTN. Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento."

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 para o Programa de Integração Social – PIS 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."

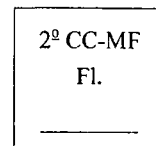
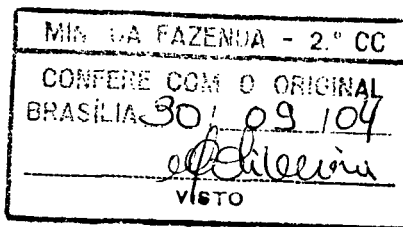
§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha

Φ



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626



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;

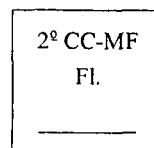
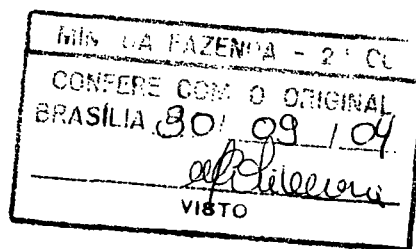
d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;

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



Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626

pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

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

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

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

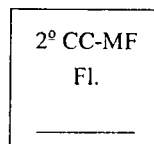
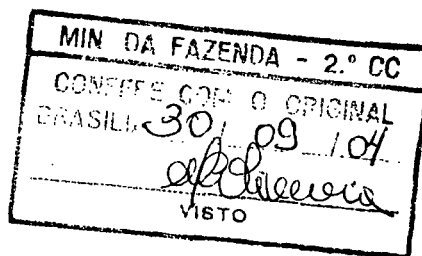
Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração 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 : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626

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".

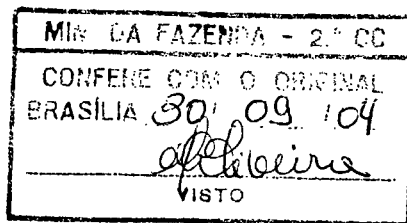
O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada,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

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

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626

pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150 do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, para os fatos geradores ocorridos até 06/1997, vez que a ciência ao auto de infração se verificou em 31/07/2002, portanto, há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores.

Muito embora tenha me manifestando no sentido de votar, neste item (decadência) pelo provimento parcial ao recurso voluntário em razão da extinção do crédito tributário operado pela decadência, apenas e tão somente pelo princípio da eventualidade, de que meus pares deste Colegiado por maioria assim não entenderem, ou de que seja interposto recurso à CSRF, passo a analisar o período como um todo.

II - Da análise da ilegalidade e/ou inconstitucionalidade das leis.

A contribuinte, em grau de recurso, repete as razões expostas em sua impugnação, sem apresentar contra-argumentação as razões expostas na decisão administrativa. Em apertada síntese: da inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 1.212/95 e posteriores reedições, quanto aos fatos geradores relativos a janeiro de 1997 a janeiro de 1999; da perda da eficácia da Medida Provisória, decorridos trinta dias de sua publicação; da impossibilidade da convalidação dos efeitos produzidos pela Medida Provisória nº 1.212/95; da inequívoca violação ao Princípio da Anterioridade Tributária; da impossibilidade de alteração da base de cálculo do PIS por intermédio de medida provisória mesmo quando da sua eventual conversão em lei; da incompatibilidade da medida provisória com a tributação e o desrespeito ao princípio da legalidade em matéria tributária; da impossibilidade de reedição; da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, quanto aos fatos geradores a partir de fevereiro de 1999; e da ilegalidade dos consectários legais (juros e multa de ofício).

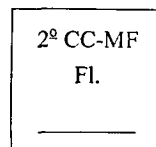
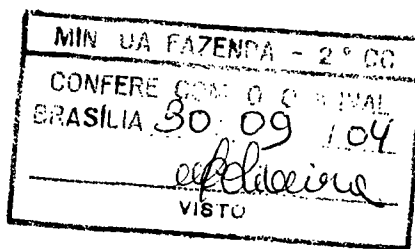
Peço vênica para transcrever parte das razões de decidir pela decisão de primeira instância :

“16. No que tange à alegação com relação à Medida Provisória nº 1.212, de 1995, e suas reedições, ressalte-se, de início, que o STF já firmou entendimento no sentido de ser a medida provisória instrumento hábil bastante para instituir ou aumentar tributos. Tal entendimento se verifica, por exemplo, na ementa do acórdão assentado no processo ADIMC nº 1.667/DF, a seguir reproduzida.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. NOVA REDAÇÃO DADA AO PARÁGRAFO 2º DO ART. 21 DA LEI nº 8.692/93, PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626

1.520/93. ALEGADA OFENSA AOS ARTS. 62; 150, I, III, B E § 6º; E 236, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Contrariamente ao sustentado na inicial, não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos critérios de relevância e urgência exigidos pela Constituição para a edição de medida provisória (cf. ADIs 162, 526, 1.397 e 1.417).

De outra parte, já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADIMC nº 1.417).

Ausência de plausibilidade na tese de inconstitucionalidade da norma sob enfoque.

Medida cautelar indeferida. (AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA CAUTELAR 1667/DF, DJ 21/11/97, Julgamento 25/09/1997, Tribunal Pleno. REQTE.: ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO BRASIL - ANOREG/BR. REQDO. PRESIDENTE DA REPÚBLICA). (destaque acrescido)

17. *Por outro lado, na jurisprudência do STF também já está pacificada a posição de que a reedição de medida provisória não só é possível, como o prazo nonagesimal previsto no parágrafo 6º do art. 195 da Constituição Federal (contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social) terá curso a partir da publicação da primeira medida provisória que venha a instituir ou aumentar alguma contribuição social, e não a partir da publicação da lei resultante de sua conversão. Veja-se:*

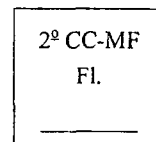
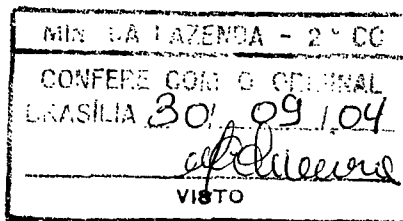
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - ANTERIORIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA CONVERTIDA EM LEI. Uma vez convertida a medida provisória em lei, no prazo previsto no parágrafo único do artigo 62 da Carta Política da República, conta-se a partir da veiculação da primeira o período de noventa dias de que cogita o § 6º do artigo 195, também da Constituição Federal. A circunstância de a lei de conversão haver sido publicada após os trinta dias não prejudica a contagem, considerado como termo inicial a data em que divulgada a medida provisória. (RE-168421/PR, Ministro Marco Aurélio, Publicação DJ de 27-03-98, Julgamento 16/12/1997, Segunda Turma, Votação unânime).

18. *Tratando especificamente da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, o STF, em diversas oportunidades, já reafirmou sua posição quanto ao início da contagem da anterioridade mitigada, ou nonagesimal, como no julgamento do RE 267.285-MG, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 10/08/00, assim ementado:*

PIS. ACÓRDÃO QUE CONCLUIU PELA INEXIGIBILIDADE DA EXAÇÃO COM A MAJORAÇÃO INTRODUZIDA PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/95 E SUAS REEDIÇÕES. ALEGAÇÃO DE AFRONTA AOS ARTS. 195, § 6º, E 62 DA CF/88. Aresto que dissentiu da jurisprudência do STF assentada no sentido da validade da medida provisória reeditada dentro do prazo de trinta dias previsto no parágrafo único do art. 62 da CF e de que o prazo a que se refere o art. 195, § 6º, da Constituição tem por termo inicial a data de publicação da primeira medida provisória. Recurso conhecido e provido. (destaque acrescido)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626

19. Ademais, e apenas para esgotar o assunto, o STF também deixou assentado, no RE 236.896-PA, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 01/10/99, tratando da própria Medida Provisória nº 1212, de 1995, e suas reedições, que não perde a eficácia a medida provisória não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade. A leitura da ementa desse acórdão revela ainda a improcedência da alegação da impugnante de que o PIS não se sujeitaria ao prazo nonagesimal previsto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal:

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

20. E, ao contrário do que assevera a impugnante, a preservação da eficácia de medida provisória mediante cláusula de convalidação prevista em sua reedição é técnica legislativa amplamente aceita pelo STF, por não contrariar dispositivo constitucional, pelo menos até a Emenda Constitucional nº 32, de 2001, que alterou o processo legislativo das medidas provisórias, conforme se depreende do seguinte julgado, na ADINMC 1533:

EMENTA: Medida Provisória com força de lei. Cautelar indeferida, por insuficiência, ao primeiro exame, da relevância jurídica dos fundamentos da arguição de inconstitucionalidade do dispositivo (art. 6º da MP 1523-1-96) que preserva a eficácia da Medida anterior, reeditada antes da exaustão do seu prazo de validade.

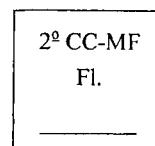
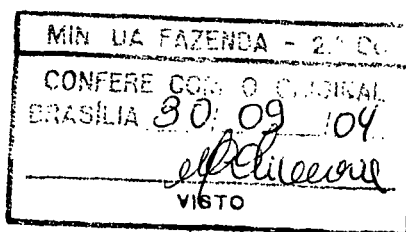
21. *Cumpra esclarecer, ainda, que, ao contrário do que afirma a impugnante, a Medida Provisória nº 1.212, de 1995, não alterou, no caso da contribuinte, a base de cálculo do PIS. Com efeito, em seu art. 2º definiu como base de cálculo dessa contribuição o faturamento, ou seja, a mesma base de cálculo já prevista pelo art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 7, de 1970, para as empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias ou mistas."*

Verifica-se, portanto, que a decisão de primeira instância está motivada em jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, que têm rejeitado as supostas ilegalidades ventiladas. No mais, cabe indagar se o direito de defesa da contribuinte no processo



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626



administrativo é tão amplo que abrangeria até a discussão relativa à inconstitucionalidade das leis.

É necessário analisar esta questão com o devido cuidado. Há casos em que inexistem dúvidas quanto à não aplicabilidade da lei, frente à interpretação da Constituição Federal, razão pela qual, nesses casos tem sido apreciado pelos julgadores administrativos.

Não se pode esquecer, primeiramente, que a Constituição é uma lei, denominada Lei Fundamental, e, por conseguinte, nada impede que o contribuinte invoque tal ou qual dispositivo constitucional para alegar que a lei ou o ato administrativo contraria o disposto na Constituição. Afinal, há uma gama de interpretações possíveis para uma mesma norma jurídica, cujo espectro deve ser reduzido a partir da aplicação dos valores fundamentais consagrados pelo ordenamento jurídico.

Marçal Justen Filho defende que a recusa de apreciação da constitucionalidade da lei no âmbito administrativo deve ser afastada. Em sua opinião *“a existência de regra explícita produzida pelo Poder Legislativo não exime o agente público da responsabilidade pela promoção dos valores fundamentais. Todo aquele que exerce função pública está subordinado a concretizar os valores jurídicos fundamentais e deve nortear seus atos segundo esse postulado. Por isso, tem o dever de recusar cumprimento de leis inconstitucionais”*.⁹

Por outro lado, é importante lembrar que as decisões administrativas são espécies de ato administrativo e, como tal, sujeitam-se ao controle do Judiciário. Se, por acaso, a fundamentação do ato administrativo baseou-se em norma inconstitucional, o Poder que tem atribuição para examinar a existência de tal vício é o Poder Judiciário.¹⁰ Afinal, presumem-se constitucionais os atos emanados do Legislativo, e, portanto, a eles vinculam-se as autoridades administrativas.

Ademais, prevê a Constituição que se o Presidente da República entender que determinada norma a contraria deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que, ao tomar posse, comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, *caput*, art 78). Com efeito, se o Presidente da República, que é responsável pela direção superior da administração federal, como prescreve o art. 84, II, da CF/88 e tem o dever de zelar pelo cumprimento de nossa Carta Política, inclusive vetando leis que entenda inconstitucionais, decide não o fazer, há a presunção absoluta de constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou.¹¹

Em face disso, existindo dúvida, os Conselhos de Contribuintes têm decidido de forma reiterada no sentido de que não lhes cabe examinar a constitucionalidade das leis e dos

⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. Revista Dialética de Direito Tributário nº 25. Artigo “Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo”. p. 72/73. São Paulo

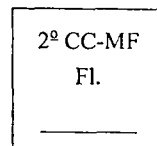
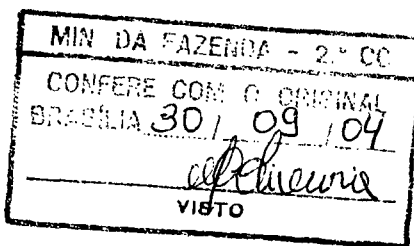
¹⁰ Cabe ao Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o artigo 102, I, da CF, processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal.

¹¹ Ver a respeito, Acórdão nº 201.72596 do Segundo Conselho de Contribuintes.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.003102/2002-84
Recurso nº : 124.147
Acórdão nº : 203-09.626



atos administrativos, como se depreende do Acórdão nº 202.13158, de 29 de agosto de 2001, a saber:

"PIS – (...) NORMAS PROCESSUAIS – INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – A autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 101, II, "a" e III, "b", da Constituição Federal. Recurso a que se dá provimento parcial."

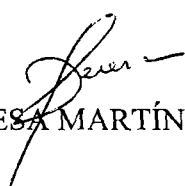
Tampouco os recursos administrativos têm sido conhecidos pelo Conselho de Contribuintes na hipótese de veicularem o mesmo pedido da ação judicial sem que isto signifique ofensa ao direito de defesa do contribuinte. A opção do sujeito passivo em submeter a controvérsia ao Poder Judiciário tem levado à renúncia tácita do seu direito de ver apreciada a mesma matéria na esfera administrativa.¹²

Diante dos fatos, tenho me curvado ao posicionamento deste Colegiado que tem, reiteradamente, de forma consagrada e pacífica, entendido não ser este o foro ou instância competente para a discussão da ilegalidade/constitucionalidade das leis, quando, principalmente, **sobre a mesma pairam dúvidas**. Cabe ao Órgão Administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor, tal como procedido pelo agente fiscal.

Conclusão

No mais, verifica-se que o lançamento foi realizado com absoluta observância aos princípios norteadores do direito administrativo, razão pela qual voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito dar provimento parcial apenas para admitir ter ocorrido a extinção parcial do crédito tributário, operado pela decadência, no período anterior a 06/ 97, eis que a ciência do auto de infração é de 31/07/2002, exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no período de apuração de 01/01/1997 a 31/12/2000, 01/05/2001 a 31/05/2001.

Sala das Sessões, em 16 de junho de 2004


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

¹² É o que decidiu a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 02-01.013, de 09 de abril de 2001, assim ementado: "PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – O ajuizamento de ação declaratória anterior ao procedimento fiscal, importa em renúncia à apreciação da mesma matéria na esfera administrativa, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da jurisdição uma, estabelecido pelo artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988. Recurso Especial provido".