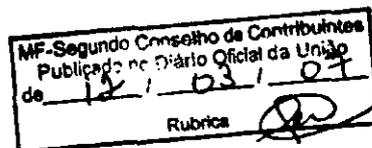




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



Recorrente : UNIMED DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS-COOPERATIVA DE
TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

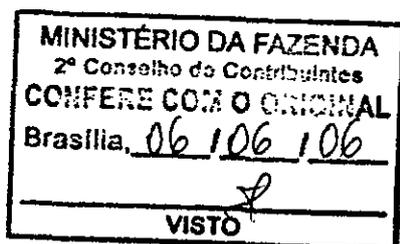
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as alegações contidas na peça impugnatória, sem omissão ou contradição, e perícia é negada porque despicienda. **Preliminar rejeitada.**

PRECLUSÃO. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo*, exceto quando deva ser reconhecida de ofício.

PIS. DECADÊNCIA. 03/1996 e 05/1996. 1. As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, 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/FATURAMENTO. COOPERATIVA DE TRABALHO. UNIMED. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE JUNHO DE 1996 A OUTUBRO DE 1999. PIS FATURAMENTO NAS OPERAÇÕES COM NÃO-ASSOCIADOS. PIS O SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. CONCOMITÂNCIA. No período até outubro de 1999 as cooperativas contribuem com PIS faturamento, incidente à alíquota de 0,65% sobre as receitas de operações com não associados, cumulativamente com o PIS sobre a folha de salários.

COOPERATIVAS. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. PERÍODOS DE APURAÇÃO NOVEMBRO DE 1999 E DEZEMBRO DE 1999. INCIDÊNCIA. EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO. A partir de novembro de 1999, com o fim da isenção concedida





Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837

de forma ampla às cooperativas, as receitas auferidas por estas sociedades compõem a base de cálculo do PIS Faturamento, com as exclusões estabelecidas na legislação de regência.

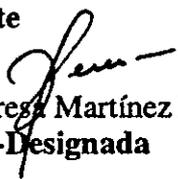
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
UNIMED DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS-COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; II) por maioria de votos, em reconhecer a decadência do lançamento, com relação aos períodos de apuração anteriores a junho de 1996; Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator), José Adão Vitorino de Moraes (Suplente) e Antonio Bezerra Neto que afastavam a decadência. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López; III) pelo voto de qualidade, negar provimento quanto ao período a partir de novembro de 1999. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; e IV) por unanimidade de votos, negar provimento quanto aos períodos até outubro de 1999.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.


Antonio Bezerra Neto
Presidente

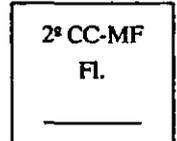
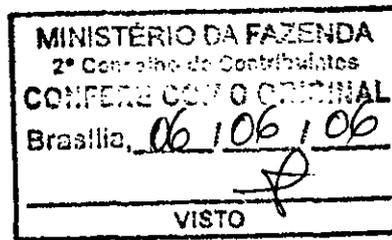

Maria Teresa Martínez López
Relatora-Designada

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.
Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Sílvia de Brito Oliveira.
Eaal/inp





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837

Recorrente : UNIMED DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS-COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 129/140, com ciência em 19/06/2001, relativo ao PIS Faturamento, períodos de apuração compreendidos entre 03/1996 e 12/1999, no valor total de R\$ 288.226,88, incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%.

Por bem resumir o que consta dos autos, reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 174/176):

2. Na Descrição dos Fatos, à fl. 130, o auditor fiscal informa:

1) O contribuinte foi intimado, através do Termo de Início de Ação fiscal, item B (fl. 4), a preencher planilhas, informando as diferentes receitas mensais auferidas nos anos-calendário de 1996 (a partir de março) a 1999, bem como os respectivos valores da folha de salários.

2) A sua resposta de 16/04/01 (fl. 6), o contribuinte anexou as planilhas de folhas 7 a 10. Com base nos valores informados nessas planilhas, foram calculados os valores mensais devidos de PIS, face à legislação de regência. Esses valores devidos foram em seguida comparados com os respectivos valores declarados pelo contribuinte em DCTF., apurando-se então as diferenças constantes das planilhas 2 a 6 (fl. 39 a 43). O contribuinte foi então intimado, através do Termo Fiscal de Constatação e Intimação nº MPF 46/01-03 (fl. 38), a manifestar-se sobre essas diferenças.

3) Em sua resposta de 11/05/01 (fl. 44), o contribuinte:

a) retificou o valor por ele informado anteriormente, relativo à folha de salários de maio/99;

b) apresentou cópias de Darf (fl. 46 a 56), com códigos 8301 (PIS-Folha Pagamento) e 8109 (PIS - Faturamento), cujos valores não teriam sido considerados pelo Fisco na apuração das diferenças devidas;

c) manifestou sua discordância quanto à forma adotada pelo Fisco no cálculo dos valores de PIS devidos nos meses de novembro e dezembro de 1999, entendendo que deveriam ser excluídas da base de cálculo as receitas decorrentes de atos cooperativos.

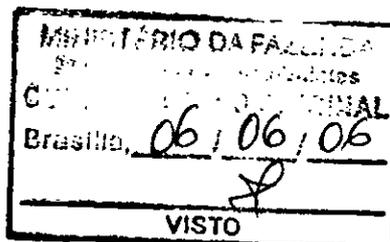
3. Inconformada com o procedimento fiscal, a interessada interpôs impugnação, em 17/07/2001, às fls. 147/165, na qual, discorre sobre a natureza das cooperativas em geral e alega, em síntese e fundamentalmente, que:

4) Visto que os Darf apresentados haviam sido recolhidos anteriormente ao início da presente ação fiscal; constam dos sistemas informatizados da Receita Federal (fl. 57 a 63) e os correspondentes débitos foram declarados em DCTF (original e/ou complementar) (fl. 66 a 128), seus valores foram considerados, bem como a retificação do item "a" acima, resultando nas diferenças apuradas nas planilhas 4, 5 e 6/Revisão 1 anexas (fl. 142 a 144), permanecendo inalterados os valores anteriormente apurados nas planilhas 2 e 3 (fl. 39 e 40).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



5) Quanto ao item "3.c" acima, não assiste razão ao contribuinte, visto que, a partir de novembro de 1999, à luz da Medida Provisória 1.858-9, artigo 15, da IN SRF 145/99 e das instruções de preenchimento da DIPJ 2000, o PIS devido pelas cooperativas passou a ser calculado com a alíquota de 0,65% incidindo sobre o faturamento tal como definido pela Lei 9.718/98, artigos 2º e 3º, com as exclusões e isenções previstas para as pessoas jurídicas em geral, acrescidas das exclusões específicas para as cooperativas de produção. E dentre todas essas exclusões e isenções, não há previsão legal para as receitas auferidas nos atos cooperativos pelas cooperativas de serviços, caso do contribuinte em tela.

3.1. a administração tributária não tem competência para descaracterizar a modalidade operacional da impugnante, para desfigurar sua condição de sociedade cooperativa e lhe impor tributação sobre base de cálculo inexistente. Apenas quando não houver indicação na escrituração contábil da atuação não incidente, isto é, quando for impossível apurá-la, só nessa hipótese, conforme o Parecer Normativo CST nº 38, de 1980, poderá descaracterizar a receita. Não é o caso do presente processo, em que a fiscalização investiu, primeiro, sobre diferenças inexistentes e, depois, sobre o produto dos atos cooperativos, que estão destacados na escrituração contábil da impugnante com minudência e de acordo com a orientação tributária. Caso haja dúvida, solicita-se que seja deferida prova pericial para demonstrar que a receita dos atos cooperativos encontra-se perfeitamente destacada nas suas demonstrações contábeis;

3.2. conforme dispõe a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, a impugnante, por ser cooperativa, atua instrumentalmente, e seus resultados são distribuídos aos sócios, proporcionalmente à atividade de cada um. Por outro lado, as despesas da sociedade também são assumidas pelos associados, utilizando-se a mesma proporcionalidade, conforme prescreve a citada lei. Logo, a impugnante não possui receita, pois arrecada em nome dos sócios e lhes destina o produto dessa arrecadação, depois de lhes deduzir a parcela da participação de cada um nas despesas da sociedade;

3.3. sobre a receita decorrente dos atos próprios da atuação da sociedade, ou seja, da sua condição instrumental e de ser prestadora de serviços aos associados, não incide a Cofins, pois não é uma base de cálculo das cooperativas. Dessa forma, quando o legislador utilizou o termo "isenção", este deve ser decodificado, por intermédio de interpretação sistemática que leve em conta toda a estrutura do direito cooperativo e compreendido como determinado a decretar a existência de relação jurídico-tributária apenas e tão-somente nas hipóteses em que as cooperativas venham a obter receita pela prestação de serviços a não cooperados;

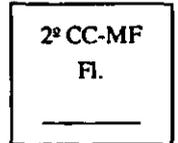
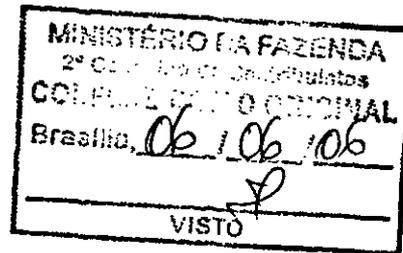
3.4. a não incidência tributária, que ocorre na atuação da impugnante, se verifica pela ausência, nas relações factuais, da implicação normativa que faz nascer a relação jurídica. Assim, mesmo diante dos termos da Medida Provisória nº 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, essa circunstância não foi alterada, razão pela qual o PIS não incide sobre as transferências econômicas que se realizam entre a cooperativa e os cooperados. A cooperativa não possui receitas dos atos realizados por seus associados, cujos resultados econômicos lhes são repassados pela sociedade;

3.5. apesar de haver evidente inspiração "ruralista" na edição da Instrução Normativa nº 145, de 9 de dezembro de 1999, bem como do art. 15 da Medida Provisória nº 2.113-26, de 27 de dezembro de 2000, elas não podem ser interpretadas somente de acordo com sua literalidade, devendo ser compreendidas como integrantes do contexto que compõe o sistema do direito positivo, especificamente do conceito legal de cooperativa,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



razão pela qual, quanto o texto menciona "produto" deve ser entendido como bens e serviços, em face da regra contida no art. 3º da Lei das Sociedades Cooperativas. O art. 15 acima citado dispõe sobre a inexistência de base de cálculo relativamente à atividade objeto dos cooperados, razão pela qual não pode validamente distinguir, para discriminar ou dispensar tratamento diferenciado, uma ou outra classe dos objetos da sociedade.

4. Ao final, conclui afirmando que não está obrigada a recolher o PIS, uma vez que a base de cálculo para novembro e dezembro de 1999 corresponde à receita dos cooperados e para o período anterior se constitui de diferenças indevidas. Afirma, ainda, que não realiza atos não cooperativos, pois atua exclusivamente com a atividade de seus cooperados. Por fim, requer a realização de perícia para demonstrar que atua exclusivamente em nome de seus associados e que, se essa for indeferida, impugna então a base de cálculo que foi objeto da autuação.

A DRJ, por unanimidade de votos e nos termos do Acórdão de fls. 172/180, julgou o lançamento procedente.

Após observar que em momento algum o Auditor-Fiscal descaracterizou a condição de cooperativa da autuada, considerou que a impugnante não comprovou as alegações apresentadas.

Com relação aos períodos de apuração até 10/1999, destacou que o lançamento foi efetuado com base nas informações da própria contribuinte. Inicialmente, as planilhas de fls. 39/43 foram elaboradas a partir das informações de fls. 7/10. Em seguida, e após a fiscalização acatar a retificação do valor relativo ao mês de maio/1999, bem como reduzir os valores referentes às competências de outubro/1998 a dezembro/1999, foram elaboradas as planilhas de fls. 142/144. Segundo a decisão recorrida, o autuante considerou tão-somente os valores das receitas referentes às operações com não associados e os valores referentes à folha de salários, em ambos os casos exatamente de acordo com as informações prestadas pela contribuinte.

No tocante aos períodos de apuração 11/1999 e 12/1999, após se reportar ao art. 15 da MP nº 1.858-9, de 24/09/99, arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98 e à IN SRF nº 145/99, interpretou que as exclusões permitidas pelo aludido art. 15 não se aplicam ao caso da autuada, que é uma cooperativa de serviços médicos. Para a DRJ tais exclusões contemplam apenas as cooperativas de produção.

Ao final indeferiu o pedido de perícia, por entender que não há necessidade de comprovar que a receita dos atos cooperativos encontra-se destacada na escrituração contábil, e porque o Auditor-Fiscal utilizou para apuração da base de cálculo os valores informados pela própria contribuinte, inclusive no que tange às operações com não associados.

O Recurso Voluntário de fls. 187/210 tempestivo, insiste na improcedência do lançamento.

No fim da peça recursal argúi a nulidade da decisão recorrida, por suposto cerceamento do direito de defesa vez que não realizada a perícia requerida. Afirma estar impossibilitada de produzir com plena segurança a sua defesa, e que "Não há especificação de base de cálculo, exclusões, juros, índice de correção monetária etc." (fl. 208).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837

Antes, argúi que deve ser tributada na modalidade PIS sobre a folha de pagamento, nos termos do art. 2º, II e § 1º, da Lei nº 9.715/98.

Discorre sobre a sociedade cooperativa, reportando-se à Lei nº 5.764/71 e destacando a ausência de finalidade lucrativa, a afastar a tributação sobre o faturamento.

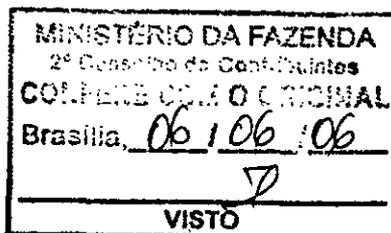
Entende que, mesmo com o advento da MP nº 1.858-6, de 29/06/99, o PIS somente poderia incidir sobre os atos não cooperativos, posto que a referida MP não revogou o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.715/98. Por só praticar atos cooperativos (é o que sustenta, a fl. 193, item 2.10), não se sujeita à tributação lançada.

Continua, tratando do ato cooperativo à luz da legislação constitucional e infra-constitucional, e volta a insistir que somente opera com seus associados. Também alude à legislação que revogou a isenção da COFINS, defendendo que também a partir de novembro de 1999 não está obrigada a recolher o PIS Faturamento.

Antes de argüir a preliminar de nulidade da decisão recorrida já relatada, introduz duas alegações não constantes da impugnação: uma relativa à multa de ofício aplicada, reputada confiscatória, outra contra a taxa Selic, cujo emprego como juros de mora considera inconstitucional.

Às fls. 246/247 dão conta do arrolamento de bens regular.

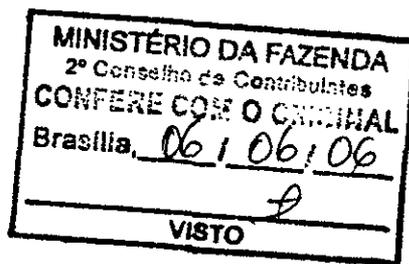
É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



2ª CC-MF
Fl.

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.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA: REJEIÇÃO

Trato inicialmente da preliminar de nulidade da decisão recorrida. Rejeito-a por não vislumbrar o cerceamento do direito de defesa aventado.

O pedido de perícia não contém justificativas. Como a atuada apenas o formulou de forma genérica ao final da peça impugnatória, para “demonstrar que atua exclusivamente em nome de seus associados”, e o pedido inclusive não atende ao disposto no art. 16, IV, e § 1º do Decreto nº 70.235/72, alterado pela Lei nº 8.748/93, apresenta-se correto o indeferimento.

Afora a ausência de justificativas para a perícia, é absolutamente improcedente a afirmação contida ao final no Recurso, de que “Não há especificação de base de cálculo, exclusões, juros, índice de correção monetária etc.” Ora, as peças do Auto de Infração (fls. 129/144) contêm todos os elementos mencionados, de forma detalhada.

Despicienda a perícia, descabe perquirir da nulidade do acórdão recorrido.

ALEGAÇÕES CONTRA A MULTA DE OFÍCIO E A TAXA SELIC: PRECLUSÃO TEMPORAL

Quanto às alegações contra a multa de ofício - supostamente confiscatória -, e contra a taxa Selic - tida por inconstitucional -, são matérias preclusas. Por não constarem da impugnação não podem ser conhecidas nesta etapa recursal.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:¹

... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

- i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;*
- ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;*
- iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade*

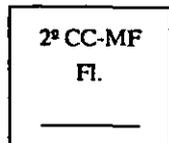
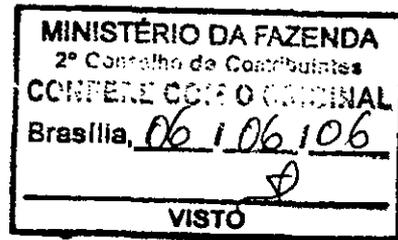
A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

¹ MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. “Cosa giudicata e preclusione”, in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar dos dois temas, na impugnação. Ultrapassada aquela etapa, extingue-se o direito de levantá-la agora, nesta fase recursal.

DECADÊNCIA DO PIS: DEZ ANOS, CONTADOS DO FATO GERADOR

Passo a analisar a decadência, 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 19/06/2001, e o período de apuração mais antigo é 03/96, 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:

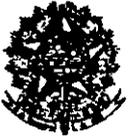
"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

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."

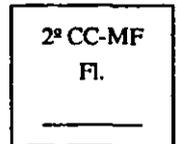
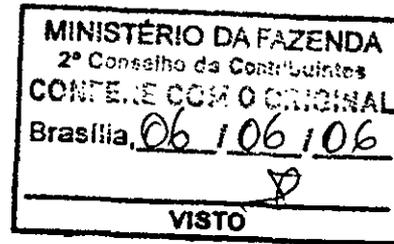
Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria 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 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



antecipado,² filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,³ 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 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.

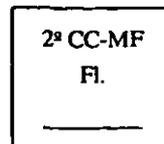
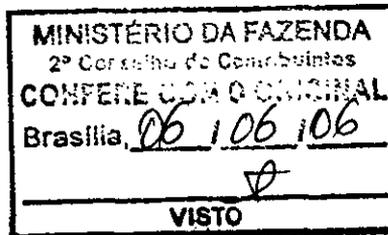
² No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, “A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras”, in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São 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

³ 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 : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



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.

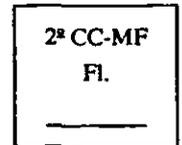
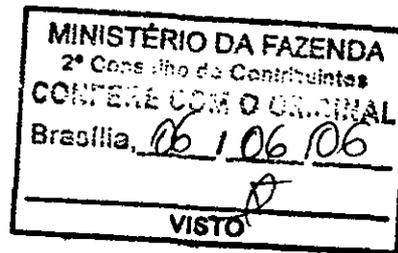
Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



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 Social 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).

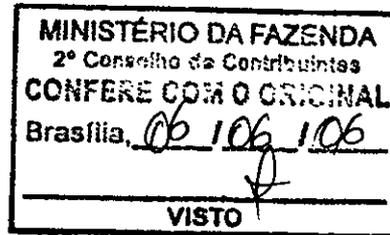
Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

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 : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837

valores e de créditos e de direitos de natureza financeira”,⁴ 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;⁵ 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,

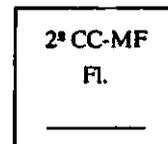
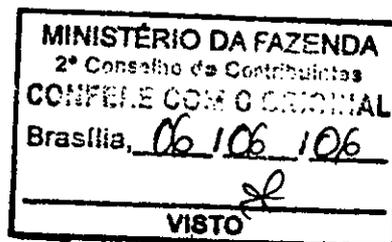
⁴ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, 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.

⁵ Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



Ministro Octavio Gallotti, "DJ" de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE nº 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98. V. - R.E. conhecido e provido, em parte.

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

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

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

(...)

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.

FATOS GERADORES ATÉ OUT/99: INCIDÊNCIA DO PIS FATURAMENTO NAS OPERAÇÕES COM NÃO-ASSOCIADOS E DO PIS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS.

Doravante adentro no cerne do litígio, destacando, primeiro, que ao contrário do afirmado no Recurso a cooperativa opera, sim, com não associados, e segundo, que a tributação no período até outubro de 1999 se deu sob as modalidades de PIS faturamento e PIS folha de salários

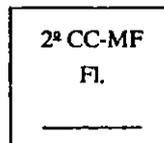
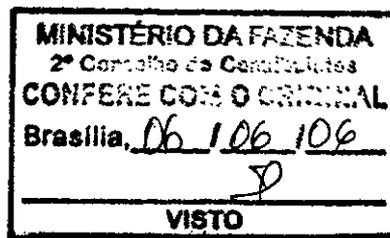
As planilhas de fls. 07/10, elaboradas e devidamente assinadas pelo representante legal da cooperativa, contêm no item 2 exatamente as receitas da prestação de serviços nas "operações com não associados", como grifado, em negrito, pela própria recorrente.

A partir dos valores informados pela cooperativa é que a fiscalização calculou o PIS faturamento, aplicando a alíquota de 0,65% sobre as receitas com não associados, e o PIS folha de salários, à alíquota de 1%, tudo conforme as fls. 39/43. Após o pronunciamento da cooperativa os cálculos foram revisados pela fiscalização, que considerou a retificação relativa à



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



folha de salários de maio/99 e os de DARF apresentados e inicialmente não computados, elaborando as novas Planilhas de fls. 142/144.

Como a MP nº 1.212, de 28/11/95, com eficácia a partir de março de 1996, determinava a incidência em conjunto do PIS sobre a folha de salários e do PIS Faturamento, este sobre as receitas decorrentes de operações praticadas com não associados (art. 2º, II, e parágrafo único da referida MP, equivalente, respectivamente, aos art. 2º, II, e § 1º da Lei nº 9.715, de 25/11/98), correta está a tributação, para o período até outubro de 1999.

FATOS GERADORES A PARTIR DE NOV/99: FIM DA ISENÇÃO DO PIS FATURAMENTO DAS COOPERATIVAS, QUE PASSOU A SER DEVIDO COM EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO.

Quanto ao período posterior, embora não tenha havido revogação expressa do art. 2º, II, e § 1º, da Lei nº 9.715/98, há incompatibilidade da norma deles extraída (no caso, uma única norma, obtida a partir da interpretação dos dois textos lidos em conjunto)⁶ com a norma ditada pela Lei nº 9.718, de 27/11/98 (conversão da MP nº 1.724, de 29/10/98). É que esta última Lei, ao estabelecer a incidência do PIS Faturamento sobre a receita bruta ou “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (art. 3º, § 1º), alterou a hipótese de incidência do PIS Faturamento estatuída anteriormente pelo art. 2º, I, II e § 1º da Lei nº 9.718/98.

Como o Direito é um sistema ou conjunto ordenado que não deve (dever-ser) conter antinomias, de modo que suas normas mantenham um relacionamento de coerência entre si,⁷ diante de um conflito (é comum a produção de textos legais antagônicos e por isto surgem inúmeros conflitos de textos legais) cabe eliminá-lo. Para tanto o hermenêuta se vale de várias técnicas de interpretação, especialmente os critérios cronológico (*lex posterior derogat priori*), hierárquico (*lex superior derogat inferiori*) e da especialidade (*lex specialis derogat generali*).

Na situação em tela, de antinomia no tempo (a Lei nº 9.718/98, nova, conflita com a Lei nº 9.715/98, velha) o critério cronológico soluciona a antinomia por meio da revogação da norma anterior. Daí não subsistir mais a tributação do PIS Faturamento somente sobre as receitas de atos com não associados, depois do início da eficácia da Lei nº 9.718/98. As receitas com atos cooperados também passaram a ser tributadas, a teor do disposto na Lei nº 9.718/98 e da legislação superveniente.

Na sua maior parte, a Lei nº 9.718/98 começou a ter efeitos em março de 1999, face à anterioridade nonagesimal estatuída no § 6º do art. 195 da Constituição. Todavia, no caso da nova tributação estabelecida para as cooperativas em geral (excetuadas as cooperativas de cré-

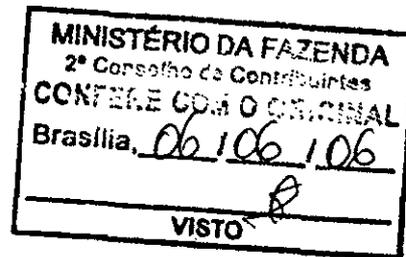
⁶ Como se sabe, o texto legal produzido pelo legislador não se confunde com a norma jurídica. Para a semiótica o primeiro é apenas o suporte físico, sendo a norma jurídica sua significação ou mensagem prescritiva construída a partir dos textos ou enunciados de leis. Assim, qualquer texto de lei carece de interpretação para que se chegue à norma, sendo que uma única norma pode derivar de diversos textos, interpretados em conjunto, ou o contrário: de único texto de lei podem ser obtidas diversas normas jurídicas.

⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, trad. Maria Celeste Cordeiro dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1997, p. 71.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



dito, cuja mudança ocorreu a partir de fevereiro de 1999, e as cooperativas de consumo, tributadas como as demais pessoas jurídicas desde a Lei nº 9.532/97) a isenção só findou em outubro de 1999. Ou seja, a tributação sobre o faturamento ou receita bruta, com as deduções específicas, só começou em novembro de 1999. É que o interpretou o Ato Declaratório SRF nº 88/99.

Antes de novembro de 1999 vigorava a isenção para os atos cooperativos; a partir daquele mês as cooperativas passaram a ser tributadas pelo PIS Faturamento, bem como pela COFINS, podendo excluir da base de cálculo das duas Contribuições os valores previstos no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na Lei nº 10.676/2003 e no art. 17 da Lei nº 10.684/2003.

O referido Ato Declaratório determinou a eficácia a partir de novembro de 1999 levando em conta a 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 às cooperativas, relativamente às receitas com não associados e com relação ao PIS, exclusões idênticas às da COFINS. Antes a MP nº 1.858-6, de 29/06/99, havida revogado, no seu art. 23, I, e com efeitos 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”, contribuíam com o PIS sobre a folha de salários -, e no seu inciso II, “a”, com efeitos a partir de 30/06/99, o inciso I da Lei Complementar nº 70/91, referente à isenção da COFINS.

Como a anterioridade mitigada ou nonagesimal 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, contando os noventa a partir da MP nº 1.858-7, de 29/07/99, que instituiu a sistemática de exclusões na base da COFINS. 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.

Neste ponto cabe mencionar que somente com a MP nº 1.858-9, de 24/09/99, o PIS/Pasep passou a constar ao lado da COFINS, sendo que no art. 15 foram acrescentadas novas exclusões na base das duas Contribuições, referindo-se o dispositivo, desta feita, às operações com cooperados e mantendo o PIS sobre a folha de salários na hipótese das cooperativas efetuarem tais exclusões, conforme o § 2º, I, do citado artigo. 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 exclusão específica das cooperativas, é que inexistente contribuição para o PIS sobre a folha.

As disposições da MP nº 1.858-9 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:

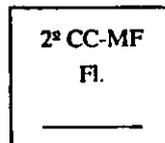
I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



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).

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, repetindo 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:

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 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



2º CC-MF
Fl.

À recorrente, na qualidade de cooperativa de trabalho, só se aplicam as exclusões referentes às sobras, na forma do § 2º do art. 1º da Lei nº 10.676/2003, limitada aos valores destinados à formação dos Fundos RATES e FATES, conforme o § 2º do art. 1º da Lei nº 10.676/2003. As demais exclusões, previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 e no art. 17 da Lei nº 10.684/2003, não lhe são aplicáveis porque próprias de cooperativas de produção.

Dessarte, a tributação nos meses de novembro de dezembro de 1999 incide sobre o total de receitas, inclusive a dos atos cooperativos.

Não é óbice para tal tributação o argumento de 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, e ainda assim quando não relacionadas, tais operações, com o objetivo da sociedade. Tal argumentação 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 as diversas medidas provisórias já comentadas.

Além do mais, 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).

Reputo legal (e constitucional, saliento, embora sob este aspecto não caiba maiores digressões, posto que matéria reservada ao Judiciário) a nova tributação do PIS Faturamento 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, e segundo por considerar revogado o art. 6º, I, da LC nº 70/91.

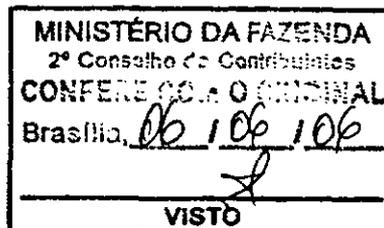
A ressaltar, por oportuno, que o tratamento diferenciado determinado pela alínea "c" do inc. III do art. 146 não se confunde com imunidade. Assim se pronunciou a Primeira Turma do STF no Recurso Extraordinário nº 141.800, julgado em 01/04/97, relator Min. Moreira Alves, em votação unânime.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



2ª CC-MF
Fl.

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) 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.

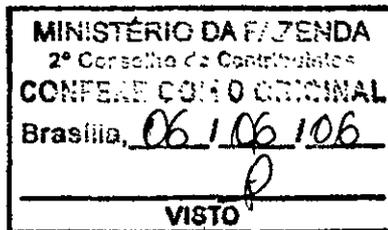
Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)

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).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837

A corroborar a interpretação aqui adotada, e a despeito de julgamentos do STJ no sentido de que a isenção relativa aos atos cooperativos não estaria revogada, trago à colação precedentes deste Segundo Conselho de Contribuintes, incluindo acórdão desta Terceira Câmara (negritos ausentes nos originais):

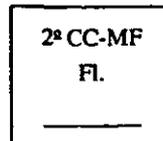
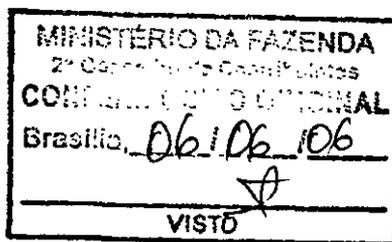
Número do Recurso: 114903
Câmara: TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo: 10166.023092/99-06
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: COFINS
Recorrente: COOPERATIVA DE ECONOMIA CREDITO
MÚTUO DOS SERVIDORES DA SECRETARIA DE SAÚDE DO DF - CRED SAÚDE
Recorrida/Interessado: DRJ-BRASÍLIA/DF
Data da Sessão: 10/07/2002 14:30:00
Relator: Maria Cristina Roza da Costa
Decisão: ACÓRDÃO 203-08334
Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR
UNANIMIDADE
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.

Ementa: COFINS. SOCIEDADES COOPERATIVAS. Consoante o AD/SRF 088/99, 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 nº1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999. O inciso I do art. 6º da LC nº 70/91, referente à isenção da COFINS para as sociedades cooperativas em relação aos atos cooperativos, foi revogado pela referida MP somente a partir de 30.06.1999. O período autuado está compreendido entre fevereiro e julho de 1999. Recurso provido.

Número do Recurso: 120806
Câmara: SEGUNDA CÂMARA
Número do Processo: 13855.000607/2001-70
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: COFINS
Recorrente: UNIMED DE ORLÂNDIA COOPERATIVA DE
TRABALHO MÉDICO LTDA
Recorrida/Interessado: DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Data da Sessão: 14/10/2003 14:00:00



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837

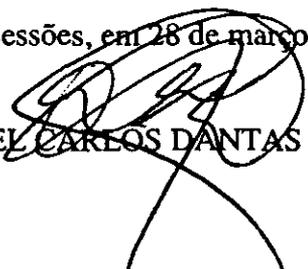
Relator: Gustavo Kelly Alencar
Decisão: ACÓRDÃO 202-15159
Resultado: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA
Texto da Decisão: Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (relator), Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Raimar da Silva Aguiar. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o voto vencedor.
Ementa: COFINS. ISENÇÃO. A partir da edição da MP nº 1.858-6, de 1999, as sociedades cooperativas passaram a ser contribuintes da COFINS, inclusive em relação aos atos cooperados. Recurso negado.

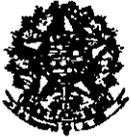
Em conformidade com a interpretação acima, e considerando que a recorrente é uma cooperativa de trabalho médico, também nos meses de novembro e dezembro de 1999 o lançamento deve ser mantido.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, nego provimento ao Recurso.

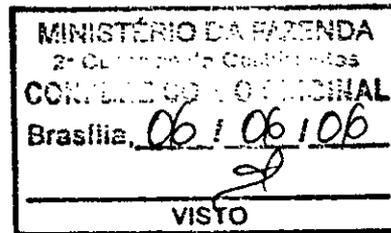
Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



VOTO DA CONSELHEIRA 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 19/06/2001, relativo ao PIS Faturamento, abrangendo os períodos de apuração compreendidos entre 03/1996 e 12/1999. Penso que com relação aos períodos de apuração até maio de 1996 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.⁸

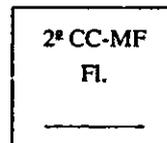
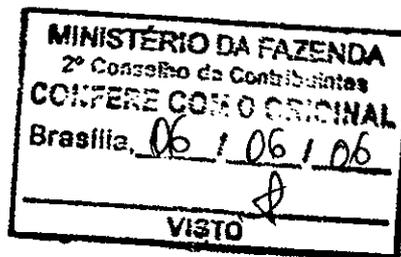
O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas

⁸ 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 : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



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.⁹

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 tomou 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 STJ¹⁰ que reconheceram, no passado¹¹ o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier¹², 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."*

⁹ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

¹⁰ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ.

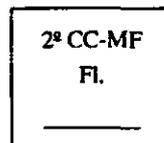
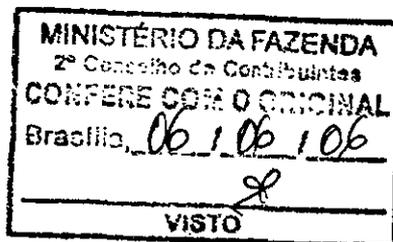
¹¹ atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98 88733-4).

¹² 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 : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



Para o doutrinador Alberto Xavier¹³, 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.

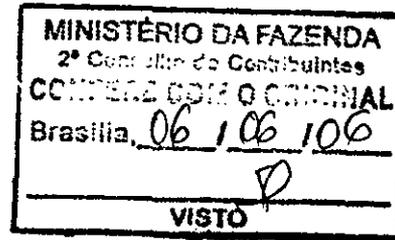
§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

¹³ Idem citação anterior.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



§ 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, *in verbis*:

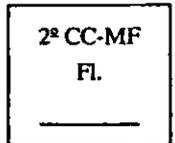
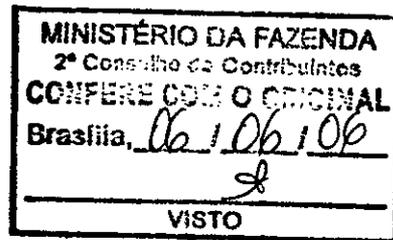
"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado,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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

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

“.....*Em conclusão :*

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

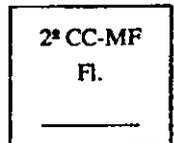
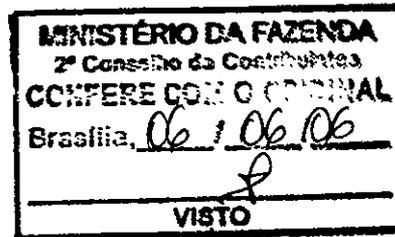
Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte :

“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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

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

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

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

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

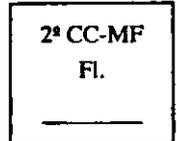
Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

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

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

"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação .

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

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 conseqüência, 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."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.002281/2001-78
Recurso nº : 125.611
Acórdão nº : 203-10.837



2ª CC-MF
Fl.

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** vez 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 maio de 1996**

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ