



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 14120.000052/2007-17
Recurso nº 156.875 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.076 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2009
Matéria PASEP
Recorrente MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE
Recorrida DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PASEP. PAGAMENTO ANTECIPADO. IRRELEVÂNCIA. ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exemplo do PIS/PASEP, o prazo decadencial para a formalização do lançamento de ofício suplementar tem início na data de ocorrência do respectivo fato gerador, desde que não comprovados dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo, desimportando perquirir sobre a ocorrência de pagamento antecipado. Inteligência do artigo 150, § 4º do CTN.

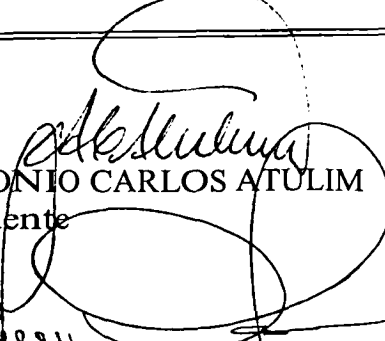
ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INEXISTÊNCIA DE PRÉVIO PRONUNCIAMENTO PELO STF. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

É vedado a este Colegiado, a teor do artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, recusar a aplicação de lei com fundamento em sua suposta inconstitucionalidade, a não ser quando caracterizada uma das hipóteses excepcionais previstas no § 6º do mesmo dispositivo, entre as quais a existência de prévia declaração pelo Plenário do STF.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso.


ANTONIO CARLOS ATULIM
Presidente


MARCOS TRANCHES ORTIZ
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Tânia Mara Pachcoalim (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Carlos Alberto Donassolo (Suplente) e Domingos de Sá Filho.

Relatório

O recurso voluntário decorre de lançamento de ofício da contribuição para o PASEP, lavrado em 20 de abril de 2007, com base no qual exige a RFB diferenças apuradas entre recolhimentos espontaneamente efetuados pela Municipalidade recorrente ou parcelamentos por ela requeridos e, de outro lado, o que a fiscalização apura devido com base nos balancetes mensais de receita orçamentária realizada para o período compreendido entre janeiro de 1999 e dezembro de 2005.

Na impugnação tempestivamente interposta, o sujeito passivo sustentou (370/400):

(a) a decadência parcial do direito ao lançamento de ofício, no que se refere ao crédito constituído a partir dos fatos geradores ocorridos anteriormente a 20 de abril de 2002, considerado o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN;

(b) a inconstitucionalidade *formal* da Lei nº 9.715/98, sob o argumento de que a Lei Complementar nº 8/70 e a base de cálculo nela prescrita para o tributo teriam sido recepcionadas com hierarquia constitucional pelo artigo 239 da atual Carta Política;

(c) que fosse possível a modificação da base de cálculo do PASEP por diploma infraconstitucional, a lei complementar seria o veículo indispensável para tanto dada a exigência contida no artigo 195, parágrafo 4º para a criação de fontes adicionais de custeio da Seguridade Social;

(d) a inconstitucionalidade *material* da Lei nº 9.715/98, no pressuposto de que, ao ampliar a base de cálculo do tributo para fazê-lo incidir sobre as *transferências correntes* recebidas, teria alterado a repartição de rendas estabelecida pela CF/88 e, assim, agredido a higidez do princípio federativo;

(e) a multa de ofício aplicada no percentual de 75% sobre o montante do tributo inadimplido revestiria caráter confiscatório; e, finalmente,

(f) os juros exigíveis em virtude do adimplemento tardio da obrigação obedeceriam, como limite máximo, o estabelecido no artigo 161 do CTN, em 1% ao mês.

Na DRJ-Campo Grande, o lançamento acabou mantido integralmente sob as seguintes considerações (fls. 411/425):

(i) o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN permitiria que, por lei ordinária, se fixasse prazo distinto do quinquenal para a homologação da conduta do sujeito passivo tributário, razão pela qual nenhum vício atingiria a estipulação contida no artigo 45 da Lei nº 8.212/91; e

(ii) os órgãos judicantes da Administração Pública não teriam competência, salvo em hipóteses excepcionais expressamente estabelecidas, para conhecer e pronunciar a inconstitucionalidade de lei, o que obstaria o enfrentamento das alegações referidas nos tópicos (b), (c), (d), (e) e (f).

Vencido em Primeira Instância, o Município interessado aviou o recurso voluntário cabível, ao ensejo do qual, além das razões já anteriormente expostas na impugnação, argúi a nulidade do acórdão recorrido em virtude da recusa na apreciação das inconstitucionalidades suscitadas (fls. 485/529).

É o relatório do essencial.

Voto

CONSELHEIRO MARCOS TRANCHESI ORTIZ, Relator

Recurso tempestivo e atento aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Início pela preliminar de decadência, com cuja articulação quer o recorrente ver cancelado o lançamento sobre os fatos geradores do tributo ocorridos até 20 de abril de 2002.

No julgamento da impugnação, ocorrido em setembro de 2007, o argumento acabou vencido. E assim foi porque a DRJ recorrida entendeu existir no § 4º, do artigo 150 do CTN uma permissão a que, por lei ordinária, as pessoas políticas fixassem prazo superior ao quinquenal para a homologação, quanto aos tributos de sua competência sujeitos a esta modalidade de lançamento. Daí porque concluiu pela validade do estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91 quanto ao prazo para constituição dos créditos de custeio da Seguridade Social.

Sucede que, enfrentando o mesmo tema em julgamento recente, o Plenário do STF externou orientação diametralmente distinta, segundo a qual o dispositivo em comento – artigo 45, Lei nº 8.212/91 – estaria em confronto com o artigo 146, III da CF, no que reserva prescrição e decadência de obrigações tributárias à disciplina de lei complementar (RE nº 559.943-4). Este entendimento, eis o fundamental, acabou pacificado na Súmula Vinculante nº 8, assim redigida:

“Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Pois de acordo com o artigo 103-A, acrescido à CF pela EC nº 45/04, o entendimento jurisprudencial sufragado em súmula vinculante do STF "*terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal*".

Órgão integrante da Administração Pública Federal, este Colegiado vincula-se à orientação sumulada, o que lhe impõe, portanto, decidir acerca do argumento de decadência exclusivamente sob inspiração do prescrito no próprio CTN, no artigo 150, § 4º. É o que faremos a seguir.

O CTN dispensa tratamento diferenciado aos prazos de decadência conforme seja a modalidade de lançamento a que se sujeita o tributo.

Como é sabido, à época da edição do diploma, os tributos eram, regra geral, lançados *de ofício* (artigo 149 do CTN) ou *por declaração* (artigo 147 do CTN), procedimentos em que o Fisco "constitui" o crédito tributário, exigindo ou não a prévia prestação de informações fáticas pelo contribuinte, e só então adquire a pretensão ao recebimento do correspondente valor pecuniário. Rege a decadência, nestas condições, o artigo 173 do mesmo diploma, de acordo com o qual "*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*"

De acordo com o dispositivo, portanto, o Fisco tem o prazo de cinco anos para lançar (ou "constituir" o crédito tributário) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que já lhe era possível proceder ao lançamento. Noutras palavras, esclarece Luciano Amaro, "*qualquer lançamento realizável dentro de certo exercício (e que não seja efetivamente implementado nesse exercício) poderá ser efetuado em cinco anos após o próprio exercício em que se iniciou a possibilidade jurídica de realizá-lo*"¹. Ou seja, se no ano "A" é cabível o lançamento de ofício esse lançamento deve ser efetuado, sob pena de decadência, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício "A+1".

Ocorre que a contribuição ao PASEP objeto do auto de infração questionado não se sujeita ao lançamento *de ofício* ou *por declaração*. Compete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido independentemente de prévia manifestação da Fazenda Nacional credora.

É o que o CTN denomina *lançamento por homologação*, modalidade para a qual instituiu-se norma específica concernente à decadência, qual seja o §4º, do artigo 150 do Código, do seguinte teor:

"§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Não é propriamente o lançamento *por homologação* que é atingido pela decadência. ***Feito ou não o pagamento antecipado*** a que se reporta o *caput* do artigo, ou a autoridade fiscal anui e expressamente homologa a conduta praticada pelo obrigado (lançamento por homologação expressa), ou deixa transcorrer em silêncio o prazo legal e, assim, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Adverte Luciano Amaro que em

¹ *Direito Tributário Brasileiro*. Saraiva. 2ª ed. 1998. pg. 382.

nenhum dos casos “*se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio)*”².

A norma do §4º, do artigo 150 do CTN dirige-se, pois, ao lançamento *de ofício* que, por força do artigo 149, V, compete à autoridade na hipótese em que o contribuinte deixe de antecipar devidamente o tributo. Se, como o ora recorrente, o sujeito passivo antecipa o tributo, mas o faz em valor supostamente inferior ao devido, então o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; discordando, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita.

Diz o dispositivo que o prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, decadência do direito de efetuar eventual lançamento de ofício), é também de cinco anos, porém, “... *a contar da ocorrência do fato gerador*” do tributo e não do início do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Há quem sustente que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente seja aplicável a regra do §4º do artigo 150 nas hipóteses em que o contribuinte realiza, de fato, pagamentos antecipados em favor do Fisco. Para os adeptos da tese, *homologável é o pagamento* efetuado pelo sujeito passivo. Por isso, sustentam, se o contribuinte não promove recolhimento algum, é incabível falar em homologação.

Não partilho desta orientação. Tenho que a determinação da regra legal aplicável na contagem do prazo decadencial independa da efetiva ocorrência de pagamento antecipado (a menor). No mesmo sentido, a autorizada doutrina de Souto Maior Borges:

*“Compete à autoridade administrativa, ex vi do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)”*³.

E, mais adiante, conclui o autor:

*“Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a ‘atividade’ do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento”*⁴.

No mesmo sentido posiciona-se Natanael Martins, segundo quem “(...) o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte. (...) **O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento**”⁵.

² Ob. cit. pg. 382.

³ *Tratado de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, v. 4, 1981, p. 440/441.

⁴ Ob. cit., p. 445.

⁵ A natureza jurídica do lançamento do IRPJ e a questão da contagem do prazo decadencial. *Revista dialética de direito tributário*, v. 26, p. 61/66.

Orientação semelhante tem prevalecido também no Primeiro Conselho de Contribuintes (atual Primeira Seção do CARF), entre cujos julgados recentes destaca-se o seguinte, da Segunda Câmara:

“DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em ‘verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo’, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I. A interpretação do caput do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, caput e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.”⁶

Pois ainda que aceitássemos a interpretação contrária, nem assim poder-se-ia afastar, da situação ora em julgamento, a aplicação do termo inicial estabelecido no §4º do artigo 150, eis que, como se lê dos demonstrativos preparados pela própria autoridade lançadora às fls. 307/313, o recorrente realizou recolhimentos espontâneos, alguns via parcelamento, no curso do período lançado.

Como também não se acusa o recorrente de conduta fraudulenta, dolosa ou simulada, parece-me definida a regência, à espécie, pelo artigo 150, §4º do CTN. E sendo assim, reconheço a decadência parcial da pretensão fiscal para os fatos geradores ocorridos anteriormente a 20 de abril de 2002, uma vez que a notificação do lançamento se deu somente em 20 de abril de 2007 e, em consequência, determino ao órgão de origem que segregue no balancete de receitas arrecadadas naquele mês (fls. 188/190) os ingressos anteriores e posteriores à referida data (20 de abril).

Na seqüência, defende-se o recorrente da imposição sustentando inconstitucionalidades formais e materiais na Lei nº 9.715/98 e pedindo que se lhe aplique, para o período lançado, as disposições contidas na LC nº 8/70, no que concerne à base de cálculo da contribuição.

São essencialmente três os vícios de validade da Lei nº 9.715/98 que o recorrente pretende ver reconhecidos. Afirma, inicialmente, que a expressa recepção da LC nº 8/70 pelo artigo 239 da CF/88 teria elevado à hierarquia de normas constitucionais o quanto disciplinado naquele diploma, de sorte que, de então em diante, os aspectos da hipótese de incidência tributária nele fixados apenas seriam modificáveis por meio de emendas à própria Constituição. Sustenta depois que, ainda que assim não fosse, o veículo infra-constitucional válido para implementar na base de cálculo do PASEP as alterações pretendidas pela Lei nº 9.715/98 seria a lei complementar, por se tratar, aí, de fonte adicional de custeio da Seguridade Social (art. 195, §4º, CF).

⁶ Processo nº 10907.002720/2004-91, RV nº 153.773, relator o Cons. Alexandre Naoki Nishioka, j. 05.11.2008.

Finalmente, argúi que ao acrescentar à base de cálculo da exação as “transferências correntes” obtidas pelos Municípios, isto é, os recursos que lhes são repassados por outras entidades federativas, a Lei nº 9.715/98 teria interferido por via transversa na repartição constitucional de rendas e, por conseguinte, mutilado o equilíbrio federativo.

O obstáculo que estas matérias, relativas à arguição de inconstitucionalidade de lei, encontra no âmbito do processo administrativo-fiscal, em todas as suas instâncias, está na limitação de competência dos órgãos judicantes para enfrentá-las. O recorrente argumenta em sentido contrário e cita doutrina segundo a qual a obediência ao princípio da legalidade não seria impedimento bastante.

Não é isso, todavia, o que decorre das normas em nível legal reguladoras do processo administrativo e, sobretudo, não é isso o que apregoa a jurisprudência sumulada do Colegiado. Senão em hipóteses excepcionais, quando, por exemplo, tenha havido prévio pronunciamento da inconstitucionalidade (ainda que incidental) pelo Pleno do STF, referidas normas e julgados precedentes interditam a recusa na aplicação da lei quando motivada por vício de constitucionalidade.

Confira-se o disposto no artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela recente Lei nº 11.941/09:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º (Revogado).

§ 2º (Revogado).

§ 3º (Revogado).

§ 4º (Revogado).

§ 5º (Revogado).

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

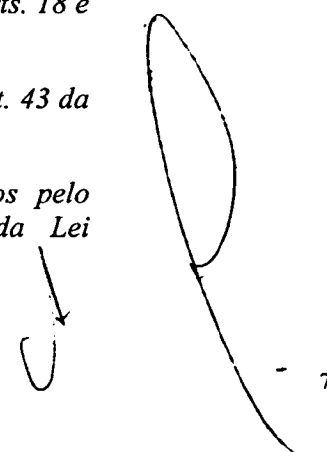
I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.”



No mesmo sentido já previa o artigo 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 222/07:

“Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

(...)”.

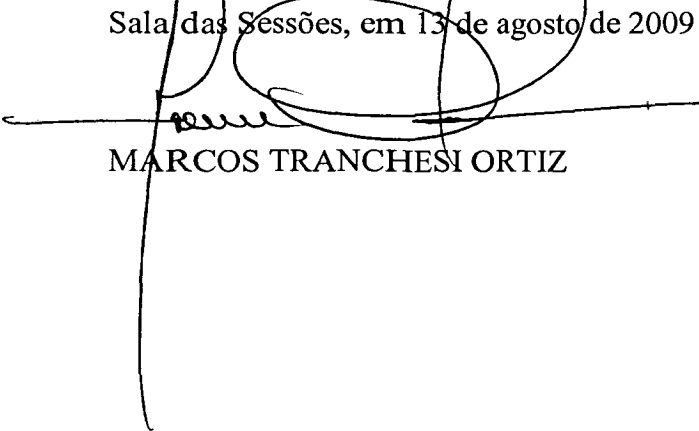
Finalmente, sobre este tema ainda, a Súmula nº 2, do antigo Segundo Conselho de Contribuintes, atual Segunda Seção do CARF: “O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”.

Por estas razões, enfim, entendo que agiu bem a DRJ recorrida ao se abster do enfrentamento das arguições trazidas neste sentido pelo interessado, de modo que não vislumbro espaço para fazê-lo em grau recursal, tampouco acolho o argumento de nulidade trazido à apreciação.

Conclusão idêntica se impõe contra a irresignação manifestada pelo recorrente no que se refere à multa de ofício – que sustenta ser confiscatória – e contra a aplicação ao crédito tributário de juros calculados segundo a Taxa Selic, ambos previstos em lei (Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I e Lei nº 9.065/95, art. 13). Também aqui, para prover o apelo seria indispensável afastar disposição contida em lei precisamente ao argumento de inconstitucionalidade. Daí porque, também quanto a esta parte, nego provimento ao recurso.

Em conclusão, voto no sentido de prover parcialmente o recurso voluntário tão-somente para reconhecer a decadência quanto aos fatos geradores anteriores a 20.04.2002, determinando ao órgão de origem que segregue no balancete de receitas arrecadadas naquele mês (fls. 188/190) os ingressos anteriores e posteriores à referida data (20 de abril).

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2009


MARCOS TRANCHESI ORTIZ