



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.001124/2004-00
Recurso nº 229.066 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-01.056 – 3ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2010
Matéria CPMF decadencia
Recorrente ABN AMRO ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - CPMF

PIS. DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PRAZO.

Diante do teor da Súmula vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, a contagem do prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício das contribuições sociais deve obedecer às regras previstas no CTN.

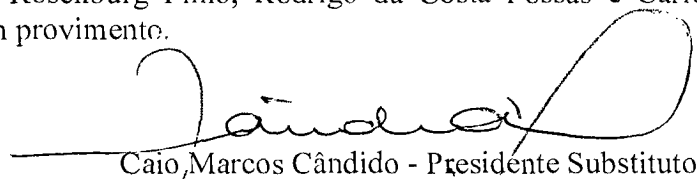
PIS. DECADÊNCIA.

Nos casos de lançamento por homologação, aplica-se o artigo 150, § 4º do CTN, contando-se o prazo de 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador **SOMENTE QUANDO HOUVER PAGAMENTO.**

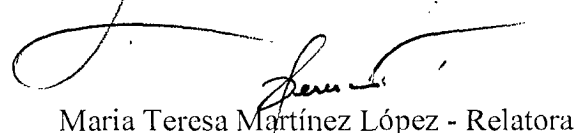
Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas e Carlos Alberto Freitas Barreto, que negavam provimento.



Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto



Maria Teresa Martínez López - Relatora

EDITADO EM: 30/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Antonio Carlos Atulim, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Possas, Maria Teresa Martinez López e Susy Gomes Hoffmann.

Ausente momentaneamente a Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando.

Relatório

Trata-se de análise de recurso especial apresentado pela contribuinte, em face do Acórdão nº 204-00.042, fls. 321 a 335, ter se manifestado no sentido de que a decadência para a CPMF, deve obedecer ao prazo de 10 anos, segundo o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Consta do relatório elaborado pela decisão recorrida o que a seguir reproduzo:

“Trata-se de impugnação (fls. 87/108) apresentada pela ABN AMRO Arrendamento Mercantil S.A., supra qualificada, contra o Auto de Infração de Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF (fls. 06/07), lavrado para prevenir a decadência.

2. Conforme consignou a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fls. 11/13), o contribuinte impetrou consecutivos Mandados de Segurança (um processo para cada uma das emendas constitucionais que criaram/prorrogaram a CPMF) visando garantir o direito de utilizar a alíquota zero para a CPMF nas operações relacionadas nas Portarias MF nº 6/97, 134/99 e 227/2002, conforme o caso. Com relação à incidência da CPMF a partir de 17.06.1999 e até 29.12.1999, objeto deste TVF, o contribuinte interpôs o MS nº 1999.61.00.027287-2 da 7ª Vara Federal de São Paulo (neste processo a autora insurge-se também contra a própria Lei nº 9.311/96, cuja vigência foi prorrogada pela Emenda Constitucional nº 21/99). Tendo obtido liminar em 18.06.1999, foi prolatada sentença favorável em 16.02.2000, concedendo a segurança por “inconstitucionalidade da EC nº 21, que instituiu a CPMF ...”. Os autos encontram-se no TRF 3ª Região aguardando julgamento da apelação da União.

3. Para prevenir a decadência, e em face dos fatos geradores ocorridos entre 17.06.1999 e 29.12.1999, foi lavrado o Auto de Infração de CPMF de fls. 06/07, consubstanciando um crédito tributário de R\$ 21.836.634,70, incluindo-se os juros de mora calculados até 30.07.2004, com o seguinte fundamento legal: art. 2º, 4º, 5º, 6º e 7º da Lei nº 9.311/96 e art. 1º da Lei nº 9.539/97 c/c art. 1º da Emenda Constitucional nº 21/99. O crédito tributário foi lançado com a exigibilidade suspensa por força de sentença exarada nos autos do citado processo nº 1999.61.00.027287-2 da 7ª Vara Federal de São Paulo (art. 151, II e IV, CTN), e sem a multa de ofício de 75%, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96 (fls. 09). A ciência da autuada ocorreu em 18.08.2004 (fls. 06).

4. Irresignada, a autuada, em 03.09.2004, protocolizou Impugnação (fls. 87/108), devidamente representada por seus procuradores (documentos de fls. 109/115), onde alega, em síntese:

4.1. inicialmente, que a impugnação deve ser conhecida, pois a matéria em discussão não se identifica com aquela levada à esfera judicial, não havendo, portanto, concomitância de pretensões;

4.2. com relação aos fatos geradores ocorridos em junho e julho de 1999, operou-se a decadência, pois a CPMF é tributo sujeito ao lançamento por homologação regido pela norma contida no § 4º, do art. 150, do CTN; o lançamento contestado é, portanto, parcialmente extemporâneo;

4.3. o crédito tributário encontra-se com a exigibilidade suspensa por força de provimento judicial, inexistindo infração à legislação tributária, sendo descabida a lavratura de um Auto de Infração; a impugnante admite, contudo, que seria admissível a lavratura de um Termo de Verificação;

4.4. descabe, também, a exigência de juros de mora, pois a fiscalizada não incorrera em nenhuma infração, não havendo como se falar em mora enquanto não houver trânsito em julgado da sentença;

4.5. a norma contida no art. 63, da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 953, § 3º, do RIR/99, corrobora seu entendimento de que o surgimento da mora apenas ocorre com o vencimento da obrigação e a respectiva culpa, que são por sua vez afastados enquanto estiver hígido o provimento judicial."

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou o entendimento adotado por meio da seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF

Ano-calendário: 1999

Ementa: CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL. Quando distintos os objetos da ação judicial e do processo administrativo, há de ser conhecida a impugnação, devendo este processo ter seu prosseguimento normal.

DECADÊNCIA. O prazo decadencial para o lançamento da CPMF é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

LANÇAMENTO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO. O único instrumento legal à disposição do auditor-fiscal para o lançamento tributário, seu dever funcional, é o auto de infração, ainda que inexistia infração ou que o respectivo crédito tributário esteja com a exigibilidade suspensa.



JUROS DE MORA. Os acréscimos moratórios são devidos mesmo quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário correspondente, por expressa disposição legal.

Lançamento Procedente”

Dessa decisão houve recurso ao então Conselho de Contribuintes. Por meio do Acórdão 204-00.042, Os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negaram provimento ao recurso. Houve apresentação de declaração de voto. A ementa dessa decisão está assim redigida:

CPMF – DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído.

Recurso Negado.

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso especial de divergência a esta E. Câmara. Sustenta, em síntese, que a CPMF é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, conforme previsto no § 4º do art. 150 do CTN e desta forma, o prazo decadencial para que fosse realizado é de 5 anos.

Pelo Despacho nº 204/00-127 (fls. 415), o recurso foi admitido sob entendimento de terem sido observados os pressupostos de admissibilidade.

Acolhido e autuado o recurso especial, foram presentes os autos á douda Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme prescreve o inciso II, do art. 16, do então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 147/2007, que optou por apresentar suas contrarrazões. Pede para que seja aplicado o art. 173, inciso I, do CTN, sob a alegação de não ter ocorrido pagamento do crédito tributário. Assim, SIC “ *No caso em apreço, a ciência do auto de infração ocorreu em 18/08/2004. Considerando que o exercício em foco é o do ano-calendário de 1999 (ou seja, mesmo que os julgadores decidam por analisar todo o período lançado – junho a dezembro de 1999, e não só o postulado pelo contribuinte, que foi junho e julho do referido ano), o primeiro dia do exercício seguinte, em relação a esse ano-calendário de 1999, é 01/01/2000, razão pela qual poderia ter sido realizado o lançamento até 01/01/2005. É descabido, nesse diapasão, cogitar de decadência, se a autuação data de 18/08/2004 (ciência). Dessa forma nenhum período estaria decadente.*”

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Teresa Martinez López, Relatora

O recurso especial do Contribuinte, preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A matéria cinge-se exclusivamente à decadência dos créditos de CPMF referentes ao período de com relação aos fatos geradores (fl. 07) de 23/06/99 a 29/12/99. Em apertada síntese:

- O Acórdão recorrido entende aplicável o art. 45 da Lei nº 8212/91, prazo de 10 anos;

- O contribuinte (recorrente) defende a aplicabilidade do art.150, § 4º do CTN (5 anos, contados do fato gerador), por se tratar de lançamento por homologação;

A Ciência dos autos de infração verificou-se em 18/08/2004.

A controvérsia cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado “lançamento por homologação”, deve ser contado por uma das regras previstas no CTN ou pela regra prevista no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

O Diário Oficial da União do dia 20/06/2008 publicou o enunciado da Súmula vinculante nº 8, *verbis*:

“Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno editou os seguintes enunciados de súmula vinculante que se publicam no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Precedentes: RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.

Legislação:

Decreto-Lei nº 1.569/1977, art. 5º, parágrafo único Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46 CF, art. 146, III Brasília, 18 de junho de 2008.

Ministro Gilmar Mendes

Presidente”

(DOU nº 117, de 20/06/2008, Seção I, pág. 1)

Portanto, diante da declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 não há como se manter a decisão recorrida.

Resta saber se o prazo da decadência pode ser contado na forma estabelecida pelo art. 150, § 4º, do CTN.

No presente caso (admitindo divergências nesta Câmara a se houve ou não pagamento parcial) o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente às

eventuais diferenças de tributo extingue-se em cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Entende esta Conselheira que tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a CPMF 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, entendendo decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à contribuição, para os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos.

Sobre o assunto, aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

*“.....Em
conclusão :*

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

do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."

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

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

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

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

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração,

complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

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

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

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

peçoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."

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

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

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

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

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

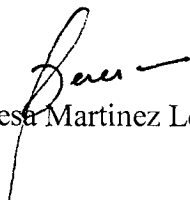
Em síntese, tem-se que:

i- Inaplicabilidade da Lei nº 8.212/91. Diante do teor da Súmula vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, a contagem do prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício das contribuições sociais deve obedecer às regras previstas no CTN.

ii- 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.

Diante de todo o acima exposto, tendo em vista que a ciência da autuação ocorreu em 18/08/2004, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial, de forma a acolher a decadência, dentro da regra estabelecida pelo § 4º, do artigo 150 do CTN, e assim, para todos os fatos geradores lançados (*junho a dezembro de 1999*).



Maria Teresa Martinez López