



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

Processo nº 16327.004040/2003-39
Recurso nº 173.904 Voluntário
Acórdão nº 3202-00.367 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de setembro de 2011
Matéria PIS - RECOLHIMENTO - DECADÊNCIA
Recorrente HSBC ASSET FINANCE (BRASIL) ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/1998, 31/08/1998

PIS FALTA DE RECOLHIMENTO. PRAZO DE DECADÊNCIA.

Os prazos para constituir crédito da Fazenda Nacional pertinente às contribuições para a Seguridade Social são os de cinco anos previstos nos artigos 150, § 4º ou 173, I, do CTN, tendo em vista a edição da Súmula Vinculante nº 8 do STF que declarou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91 que estabelecia o prazo de dez anos.

TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 62-A do Regimento Interno do CARF). No que respeita à matéria sob exame, e em julgamento realizado na sistemática do art. 543-C do CPC, o STJ entendeu que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN, relativamente aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre. Verificado que o lançamento refere-se à exigência de diferenças de contribuições e que foi efetuado depois de findar o prazo de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, há que se ter por caracterizada a decadência.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se impedido o Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior. Fez sustentação oral pelo contribuinte o advogado Rodolfo T. Tamanaha - OAB/DF 31.795.

José Luiz Novo Rossari – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior, Antonio Spolador Junior e Paulo Sérgio Celani.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ em São Paulo-I/SP, que julgou procedente o lançamento do PIS e indeferiu a solicitação de aplicação do benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.779/1999.

Como histórico inicial dos fatos, transcrevo e adoto o relatório constante do Acórdão proferido pelo órgão julgador de primeira instância administrativa, *verbis*:

“DA AUTUAÇÃO

Trata-se de autuação de PIS no total de R\$ 1.157.252,89 (fls.102), quanto aos períodos de janeiro/98 a agosto/98, com fundamento nos arts. 1º, 2º e 4º, da MP nº 1485/96 e MP nº 1674-56/96, e reedições, convalidadas pela Lei nº 9.701/98 c/c art. 3º, §§ 2º e 3º da LC 07/70, alterado pelo art. 72, inciso V, do ADCT da CF/88, com a redação dada pela EC nº 17/97.

Expõe a fiscalização que o contribuinte impetrou mandado de segurança a fim de recolher o PIS com base na EC nº 01/94 cujo período de vigência é de junho/94 a dezembro/95 e que em 1999 o contribuinte optou por recolher o PIS referente ao período de junho/94 a janeiro/99, conforme cópia de DARF no valor de R\$ 883.662,85, sem a cobrança de juros e multa, com base nas disposições sobre a anistia contidas na Lei nº 9.779/99 e na MP nº 1.807/99.

DA IMPUGNAÇÃO

Ciente da exigência em 26 de dezembro de 2003, conforme faz prova o AR às fls. 108, o interessado apresenta impugnação em 21 de janeiro de 2004, trazendo os argumentos de fls. 109 a 129 acompanhados dos documentos de fls. 130 a 149.

As alegações trazidas peça Impugnante são as seguintes:

Da decadência do direito de lançar

A lavratura do auto de infração deu-se após o decurso do prazo decadencial de 5(cinco) anos, contados da ocorrência do fato jurídico tributável e como o PIS é tributo sujeito ao lançamento por homologação o crédito encontra-se extinto pela decadência, conforme art. 150, parágrafo 4º, do CTN.

Inaplicável ao caso o art. 45 da Lei nº 8.212/91, segundo o qual o prazo decadencial seria de 10(dez) anos, pois o art. 146, III, b da Constituição Federal dispõe ser de competência da lei complementar estabelecer normas gerais referentes à prescrição e decadência.

Da Emenda Constitucional nº 17/97 – Direito Superveniente

Deveras, constata-se que a única alteração substancial trazida pelas Emendas Constitucionais nºs 10/96 e 17/97, para efeitos da Contribuição ao PIS, foi prolongar

o antigo Fundo Social de Emergência instituído pela Emenda Constitucional nº 1/94, o qual impõe que a base de cálculo da referida exação, no que concerne às instituições financeiras, deve ser a receita bruta operacional, tal como definida na legislação do Imposto sobre a Renda mediante a aplicação da alíquota de 0,75% sobre a base de cálculo.

Desse modo, já que tais Emendas – as de nºs 10/96 e 17/97 – em nada alteram o disposto pela Emenda nº 1/94 – dispondo acerca de mera evolução legislativa (matéria de direito) – não restam dúvidas de que a discussão com relação ao por elas disposto encontrava-se sub judice, por intermédio da ação judicial intentada pela Impugnante.

E tal entendimento não poderia ser diferente, já que, nos termos do que dispõem os artigos 303 c/c 462 ambos do Código de Processo Civil, o direito superveniente deve ser observado pelo juízo competente.

No caso concreto da Impugnante, o Juízo competente tanto considerou que as Emendas Constitucionais nºs 10/96 e 17/97 encontravam-se em discussão na demanda por ela ajuizada, que extinguiu o processo sem julgamento do mérito em virtude dos pagamentos realizados. Ora, se o Juízo competente considerasse que tais atos normativos não eram discutidos na ação judicial, teria indeferido o pedido com relação ao período por eles abrangido.

Desta forma, tendo a ação judicial proposta pela Impugnante abrangido o ano-calendário de 1998, os valores recolhidos pela Impugnante, nos termos da Lei nº 9779/99 c/c a Medida Provisória nº 1807/99, extinguíram a obrigação tributária em questão, nos termos do artigo 156, inciso I do CTN.

Da anterioridade Nonagesimal

Com relação especificamente a janeiro de 1998, cumpre observar que a EC nº 17/97 datada de 22/11/1997, publicada no DOU de 25/11/1997 - e por consequência as Medidas Provisórias que a regulamentaram – não pode ser aplicável aos fatos jurídicos ocorridos naquele mês vez que, em observância ao Princípio Constitucional da Anterioridade Nonagesimal, só teria eficácia técnica com relação aos fatos jurídicos ocorridos após 22 de fevereiro de 1998

Desta maneira, para o período autuado de janeiro de 1998 não havia fundamentação jurídica para cobrança da contribuição ao PIS.

Dos pagamentos realizados pela Impugnante nos termos da anistia fiscal prevista pela Lei nº 9.779/99 c/c a Medida Provisória nº 1807/99

Caso se pudesse afirmar que os recolhimentos procedidos pela Impugnante não poderiam ter sido realizados com base na anistia fiscal prevista pela Lei nº 9.779/99 c/c a Medida Provisória nº 1.807/99, deveria o Sr. Agente Fiscal ter considerado, no que concerne ao período de fevereiro de 1998 a agosto de 1998, os valores recolhidos pelo Impugnante em 26 de fevereiro de 1999, com base nas normas referidas (Lei nº 9.779/99 e Medida Provisória nº 1.807/99) e não somente os valores por ela recolhidos com base na receita de serviços, tendo em vista a medida liminar deferida nos autos do Processo do Mandado de Segurança nº 94.03.083014-0.

Assim, tendo a Impugnante recolhido a totalidade dos valores devidos a título da Contribuição ao PIS, no período em referência, certo é que somente a multa e juros não computados no período em comento, poderiam ser exigidos da Impugnante, já que a obrigação principal resta extinta, nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Da base de cálculo

A EC nº 17/97 não é auto-aplicável, assim como a ampliação da base de cálculo, procedida pelas Medidas Provisórias vigentes no período autuado, é inconstitucional. Ficam assim expressamente impugnadas todas as bases de cálculo apuradas pelo fisco na planilha e demonstrativos anexos ao auto de infração, os quais consideram a receita operacional bruta, conforme disposto pela EC nº 17/97 e pelas Medidas Provisórias regulamentadoras.

Da competência para não aplicar Lei que afronta a Constituição Federal

Como considera que os dispositivos em questão não se coadunam com dispositivos constitucionais e legais, requer que os mesmos não sejam aplicados, ou seja, que se retire a sua eficácia, para aplicar o dispositivo constitucional ou legal.

Da aplicação da multa de ofício

Quando deferida a medida liminar nos autos do Mandado de Segurança nº 94.03.83014-0, recolheu a Contribuição ao PIS, nos seus exatos termos, assim como, após o advento da Lei nº 9.779/99 c/c a Medida Provisória nº 1807/99, recolheu o tributo em questão, também em seus termos e enquanto vigente a medida liminar deferida naqueles autos, não havendo que se falar em multa de mora nem multa de ofício.

A Impugnante declarou, em DCTF, os valores devidos e pagos a título de contribuição ao PIS, relativamente ao ano-calendário de 1998. Tal declaração afasta a incidência de multas (de ofício e de mora), nos termos do art. 138 do CTN por caracterizar-se como denúncia espontânea. Portanto, ainda que se considere ser procedente a presente autuação, deverá ser afastada a multa de ofício dela constante.

Dos juros de mora

A Impugnante não pode ser punida por socorrer-se do Poder Judiciário, sob pena de nada valer a garantia constitucional prevista no artigo 5º, incisos XXXIV e XXXV. A submissão da matéria à apreciação judicial é excludente da alegada mora, não ficando caracterizadas a falta e a inadimplência da Impugnante. Além disso, a Impugnante não pode ser punida por ter recolhido o tributo em comento, nos termos da anistia fiscal em referência, enquanto ainda vigente a medida liminar deferida nos autos da ação por ela ajuizada.

Assim, conclui-se que, além da multa, os juros de mora não podem ser aplicados no caso vertente, devendo sua exigência ser afastada.

Da ilegalidade e da inconstitucionalidade da utilização da Taxa Selic como juros de mora

A referida Taxa não foi criada por lei, mas por Resoluções do Banco Central do Brasil, o que ofende ao princípio constitucional da legalidade, bem como ao disposto no art. 161, § 1º, do CTN.

DA REMESSA À DEINF PARA APRECIÇÃO DO PAGAMENTO FEITO EM ADEÇÃO À ANISTIA FISCAL

Nos termos do Regimento Interno da SRF, Portaria MF nº 30/2005, a apreciação de pagamento com benefício de anistia é competência da autoridade da DRF que jurisdiciona o interessado. Por essa razão, o processo foi encaminhado à **DEINF/SPO/DICAT** para se manifestar quanto ao benefício da anistia (fls.153).

DO INDEFERIMENTO À ANISTIA E DA IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS

Por força do solicitado, a autoridade administrativa profere o despacho, conforme fls.154, no sentido de:

- ratificar a posição da autoridade autuante e não reconhecer o direito do contribuinte aos benefícios da Lei 9779/99 e alterações, para o período de janeiro a dezembro/98 por não estar amparado na ação judicial em questão, e

- de reconhecer o direito do contribuinte imputar os valores pagos em 26/02/99, relativos aos fatos geradores de fevereiro/98 a agosto/98, conforme planilha à folha 140, uma vez estes pagamentos se referirem aos fatos geradores em questão.

Efetuada a imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, conforme fls.155/161, foram apurados os seguintes débitos remanescentes, conforme Demonstrativo de Débito de fls.165, do Sistema SINCOR/PROFISC, a saber:

PA	VCTO	Saldo Imposto	Multa de 75%
jan/98	13/02/1998	93.796,51	70.347,38
fev/98	13/03/1998	17.967,07	13.475,30
mar/98	15/04/1998	10.603,63	7.952,72
abr/98	15/05/1998	10.853,36	8.140,02
mai/98	15/06/1998	11.551,28	8.663,46
jun/98	15/07/1998	11.094,06	8.320,55
jul/98	14/08/1998	10.874,78	8.156,09
ago/98	15/09/1998	11.670,56	8.752,92
	Soma	178.411,25	133.808,44

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do Despacho de fls.154, em 05 de abril de 2007, conforme faz prova o AR de fls. 166, o interessado apresenta manifestação de inconformidade em 04 de maio de 2007, com os argumentos de fls. 172 a 186, acompanhados dos documentos de fls. 187 a 211.

Em sua manifestação, a requerente traz os mesmos argumentos trazidos na peça impugnatória, acima elencados, além de questionar a imputação dos pagamentos pelas razões abaixo.

Da imputação do pagamento realizada pela DICAT

O critério de imputação de pagamento realizado pela DICAT, constante às fls. 159/160, não pode prosperar pois, ao invés de inicialmente imputar o pagamento nos juros, para depois imputar no valor principal, a DICAT imputou o pagamento parcialmente nos juros e parcialmente no valor principal, remanescendo, dessa forma, o valor de R\$ 178.411,13 a título de principal e R\$ 133.808,50 a título de multa.

No entanto, além de inexistir qualquer previsão legal para a DICAT adotar esse critério de imputação, deve-se ressaltar que tal procedimento está em absoluta desconformidade com o que estabelece o artigo 354 da Lei nº 10406/2002 (Novo Código Civil).

O mencionado dispositivo legal é claro ao estabelecer que, salvo na hipótese de estipulação em contrário (o que não aconteceu no presente caso), havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos e depois no capital, procedimento este que não foi adotado pela DICAT.

Frise-se que no presente caso não há estipulação contrária ao que estabelece o artigo 354 do Código Civil, ou seja, a Requerente não transacionou com o Fisco, ou ainda indicou a forma como o Fisco deveria ter realizado a imputação (previsão contida no artigo 352 do Código Civil).

Dessa forma, na falta de indicação pela Requerente da forma como se procederá a imputação, deve prevalecer o critério legal contido no mencionado artigo 354, que estabelece que primeiro seja feita a imputação com os juros, para que depois seja feita a imputação com o valor principal (capital).

A imputação do pagamento ao valor principal implica a redução ou extinção dos frutos posteriores que são direitos da Requerente, em face da mora do Fisco. Ou seja, em última instância, implica em enriquecimento ilícito do Fisco.

Nem se alegue que por se tratar de matéria tributária, o disposto no artigo 354 do Código Civil não seria aplicável ao caso. Isto porque, como não há legislação específica que discipline de forma diversa a matéria no âmbito tributário, deve-se aplicar o Código Civil.

Frise-se que por força do artigo 110 do CTN, não se pode admitir que o artigo 354 do Código Civil não seja aplicado pela DICAT, sob pena de estar descumprindo o conteúdo e o alcance desse instituto de direito privado.

Por conseguinte, ainda que fosse devido o PIS no período autuado, o que se alega a título de argumentação, saliente-se que o critério de imputação de pagamento determinado pela decisão recorrida e realizado pela DICAT não possui respaldo legal, devendo ser, também por esse motivo, reformada a decisão proferida pela DEINF.

Do pedido

Requer seja reformada a decisão proferida pela DEINF, cancelando-se o auto de infração originário do presente processo.

É o relatório.”

O julgamento de primeira instância foi realizado pela 10ª Turma da DRJ em São Paulo-I/SP que, por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação contida na manifestação de inconformidade quanto ao usufruto da anistia fiscal, mantendo o decidido pela autoridade administrativa, e considerou procedente o lançamento quanto ao crédito tributário exigido após a imputação proporcional, conforme Demonstrativo de Débito de fls. 165, nos termos do Acórdão DRJ/SPO-I nº 16-16.581, de 3/3/2008 (fls. 218/237), cuja ementa dispôs, *verbis*:

“Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

LEI Nº 9.779/99. BENEFÍCIO FISCAL. FATOS GERADORES ABRANGIDOS. Segundo definido expressamente na norma legal que introduziu o benefício fiscal, este é aplicável apenas aos fatos geradores alcançados pelo pedido formulado na ação judicial.

Solicitação indeferida

Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/1998 a 31/08/1998

DECADÊNCIA. Tendo sido constituído o crédito tributário dentro do prazo de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos da Lei nº 8.212/91, não se caracteriza a decadência.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPUTAÇÃO. É legítimo o lançamento de ofício para exigir insuficiências de recolhimentos de tributos, apuradas com a utilização da técnica da imputação proporcional.

FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA. DESCABIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A alegação de que o instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) excluiria a exigência da multa de mora no pagamento espontâneo de tributo em atraso não possui base, quer no CTN, quer na legislação ordinária.

JUROS DE MORA E TAXA SELIC. Os juros de mora são devidos qualquer que seja o motivo determinante da falta e a aplicação da Taxa Selic decorre de expressa previsão legal.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. Alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade são de exclusiva competência do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente.”

Em sua decisão o órgão julgador alegou: • quanto à preliminar de decadência: que como o primeiro fato gerador ocorreu em 31/1/1998 e a ciência da autuação em 26/12/2003, o lançamento não foi alcançado pelos efeitos da decadência, visto que o prazo decadencial para lançamento foi definido em dez anos pelo art. 45 da Lei nº 8.211/1991; • quanto à anistia: que a discussão judicial, por força do pedido inicial, limita-se apenas à discussão da EC nº 1/94, não alcançando os fatos geradores da autuação; por não ter sido expressamente solicitado e acolhido tal pedido, para fins de determinação dos fatos geradores atingidos pelo benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.779/99, nos termos do seu artigo 17, § 2º, III, deve a Administração Tributária considerar tão somente o pedido formulado na inicial; • quanto à multa de mora no pagamento espontâneo: que a exigência da multa de mora decorre de mandamento expresso no art. 61 da Lei nº 9.430/1996; os Conselhos de Contribuintes proferiram acórdãos no sentido de ser exigida a multa no casos de pagamento espontâneo em atraso; no sistema brasileiro há exigência dessa multa no pagamento espontâneo e a imposição da multa de ofício quando decorrente de lançamento; • quanto à imputação proporcional: que considera correto o critério aplicado pela autoridade administrativa, por ter sido aprovado pela IN SRF nº 19/1984; trazendo ainda jurisprudência administrativa e judicial nesse sentido; • quanto à multa de ofício: que o PIS do ano-calendário de 1998, declarado na DCTF, teve como base de cálculo apenas a receita de serviços, tendo sido apurados em procedimento de ofício os valores devidos com base na legislação, ou seja, com base na receita bruta e sobre as diferenças verificadas; tendo sido feita a imputação proporcional com o cálculo dos acréscimos moratórios foi apurado saldo a pagar em relação aos meses de 2/98 a 8/98, sobre o qual deve ser aplicada a multa de ofício sobre as diferenças não recolhidas, estando, portanto, correta a aplicação da multa de ofício de 75% sobre os valores apurados; • quanto às alegações de desrespeito à anterioridade nonagesimal da EC nº 17/1997 e de inconstitucionalidade das medidas provisórias que ampliaram a base de cálculo: que a autoridade administrativa não tem competência para apreciar alegações de descabimento de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional; • quanto à exigência dos juros de mora e à ilegalidade e inconstitucionalidade da taxa Selic: que há previsão legal para essa exigência, com base no art. 161 e § 1º do CTN e no art. 13 da Lei nº 9.065/1995; e que não cabe à esfera administrativa apreciar alegações de inconstitucionalidade.

O contribuinte apresenta recurso às fls. 249/275, em que ratifica as alegações já antes expostas em sua impugnação e requer o conhecimento e o integral provimento, para o fim de determinar o cancelamento dos lançamentos fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luiz Novo Rossari, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razões por que dele tomo conhecimento.

Prazo decadencial para o lançamento da contribuição

A questão pertinente à decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento do PIS, suscitada em preliminar pela recorrente, respeita diretamente à vigência do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, *verbis*:

“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.”

Verifica-se que a matéria foi objeto de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nas sessões plenárias ocorridas em 11 e 12/6/2008, tendo sido negado provimento aos Recursos Extraordinários nºs 560626, 556664, 559882 e 559943 interpostos pela Fazenda Nacional e declarada, em votação unânime, a inconstitucionalidade dos dispositivos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e no parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1569/77, do que decorreu a edição da Súmula Vinculante nº 8 da Corte Maior.

Pela sua importância, merece ser transcrita parte do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE nº 550.882-9-RS, *verbis*:

“Atualmente, as normas gerais de direito tributário são reguladas pelo Código Tributário Nacional (CTN), promulgado como lei ordinária - a Lei nº 5.172/1966 – e recebido como lei complementar tanto pela Constituição pretérita como pela atual. De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento jurídico a figura da lei complementar. Na oportunidade, o texto do CTN veio dividido em dois livros: o primeiro sobre “Sistema Tributário Nacional” e o segundo sobre “Normas Gerais de Direito Tributário”.

Ressalte-se que tais expressões foram logo em seguida incorporadas pelo Texto Constitucional de 1967, que tratou expressamente das leis complementares, reservando-lhes matérias específicas. Dentre as chamadas “Normas Gerais de Direito Tributário”, o CTN tratou da prescrição e da decadência, dispondo sobre seus prazos, termos iniciais de fluência e sobre as causas de interrupção, no caso da prescrição.

Assim, quando sobreveio a exigência na Constituição de 1967 do uso deste instrumento legal para regular as normas gerais em matéria tributária, o CTN foi assim recepcionado, tendo recebido a denominação de código e status de lei complementar pelo Ato Complementar nº 36/67.

Igualmente, não há dúvida de que o CTN foi recepcionado com o mesmo status legislativo sob a égide da Constituição Federal de 1988, que manteve a exigência de lei complementar para as normas gerais de Direito Tributário.

No ponto, a recorrente argumenta que cabe à lei complementar apenas a função de traçar diretrizes gerais quanto à prescrição e à decadência tributárias, com apoio no magistério de Roque Carrazza (in Curso de Direito Constitucional Tributário, 19ª ed. Malheiros, 2003, páginas 816/817).

Isto é, nem todas as normas pertinentes à prescrição e decadência seriam normas gerais, mas tão somente aquelas que regulam o método pelo qual os prazos de decadência e prescrição são contados, que dispõem sobre as hipóteses de interrupção de prescrição e que fixam regras a respeito do reinício de seu curso.

Nesse sentido, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais dependeriam de lei da própria entidade tributante, já que seriam assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas, não de lei complementar.

Esta conclusão, entretanto, retira da norma geral seu âmbito e força de atuação.

Com efeito, retirar do âmbito da lei complementar a definição dos prazos e a possibilidade de definir as hipóteses de suspensão e interrupção da prescrição e da decadência é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Ora, o núcleo das normas sobre extinção temporal do crédito tributário reside precisamente nos prazos para o exercício do direito e nos fatores que possam interferir na sua fluência.

(...)

A Constituição não definiu normas gerais de Direito Tributário, porém adotou expressão utilizada no próprio Código Tributário Nacional, lei em vigor quando da sua edição. Nesse contexto, é razoável presumir que o constituinte acolheu a disciplina do CTN, inclusive referindo-se expressamente à prescrição e à decadência (...).

A lei ordinária não se destina a agir como norma supletiva da lei complementar. Ela atua nas áreas não demarcadas pelo constituinte a esta última espécie normativa, ficando excluída a possibilidade de ambas tratarem do mesmo tema.

Assim, se a Constituição Federal reservou à lei complementar a regulação da prescrição e da decadência tributárias, considerando-as de forma expressa normas gerais de Direito Tributário, não há espaço para que a lei ordinária atue e discipline a mesma matéria. O que é geral não pode ser específico.

Nesse sentido, não convence o argumento da Fazenda Nacional de que o Código Tributário Nacional teria previsto a possibilidade de lei ordinária fixar prazo superior a 5 anos para a homologação, pelo fisco, do lançamento feito pelo contribuinte (§ 4º do art. 150).

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito

Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.”

Na esteira dessa decisão, os Ministros do STF sumularam em 12/6/2008 o entendimento de que os dispositivos que tratam dos prazos de prescrição e decadência em matéria tributária são inconstitucionais, aprovando a Súmula Vinculante nº 8, que assim dispôs, *verbis*:

“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.”

A aprovação dessa Súmula implica a vinculação do seu entendimento por parte dos demais órgãos do Poder Judiciário e da administração pública.

Nesse sentido foi o pronunciamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, quando instada a manifestar-se acerca de diversos aspectos jurídicos atinentes à repercussão desses novos comandos sobre a atividade de cobrança administrativa e judicial dos créditos tributários por parte da União. Esse órgão pronunciou-se através do Parecer PGFN nº 1437, de 11/7/2008, aduzindo inicialmente, quanto aos efeitos das súmulas vinculantes, que, *verbis*:

“16. Constitui a súmula vinculante um enunciado geral, abstrato, impessoal e, sobretudo, obrigatório, cuja carga eficaz se projeta com força cogente sobre os seus destinatários diretos, quais sejam, todos os órgãos jurisdicionais e da Administração Pública direta e indireta, nas esferas, federal, estadual e municipal. Reflexamente, no entanto, é possível admitir-se que o enunciado vinculativo acabe por alcançar as demais pessoas físicas ou jurídicas, nas interações com o Poder Público.

17. Como decorrência dessa força obrigatória, a inobservância do preceito vinculativo por parte dos órgãos judicantes e da Administração Pública franqueia ao interessado a possibilidade de manejar reclamação constitucional perante o Supremo Tribunal Federal, prevista no art. 102, inciso I, “I”, da Carta de 1988, como mecanismo de garantia da autoridade das decisões do Excelso Pretório, sem prejuízo da responsabilização nas esferas civil, administrativa e penal.”

Complementarmente, esse entendimento teve seguimento com o Parecer PGFN/CAT nº 1617, de 1º/8/2008, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, justamente a respeito da Súmula Vinculante nº 8 do STF, e que foi aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 18/8/2008, cujos excertos transcrevo, *verbis*:

“2. O comando da súmula vinculante exige imediata adequação e cumprimento, por parte da Administração, nos termos do art.

103-A, da Constituição Federal, redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004, que dispõe que:

“O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

3. A engenharia institucional da súmula vinculante é explicitada pela Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006. Esta, no que se refere ao cumprimento do verbete sumulado, determina que da decisão judicial ou do ato administrativo que contrariar enunciado da aludida súmula, negar-lhe vigência ou aplicá-lo indevidamente caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal, sem prejuízo dos recursos ou outros meios admissíveis de impugnação (art. 7º).

(...)

5. O objetivo da súmula vinculante consiste na redução da crise do Supremo Tribunal Federal e das instâncias ordinárias, o que exige adoção do comando em tempo social e politicamente adequado, também para o destinatário primário do comando, viz., a Administração, no caso que se analisa. É da essência da súmula vinculante a concepção de um fast track, de metodologia expedita para soluções de crises institucionais e normativas. É técnica para resolução de impasse. Pretende-se consolidar tipologia normativa e institucional, por meio da qual a Nação alcance personalidade quando se completa ou se integra no Estado, cujo vetor de decisão deve expressar coerência e convergência.

6. De tal modo, no caso presente, qualquer resposta da Administração, no sentido de esvaziar o conteúdo do sumulado de modo vinculante, suscita, de plano, repúdio institucional, com as consequências imediatas, de responsabilidade, e de responsabilização. Movimentação contrária à súmula, em princípio, e em tese, qualifica litigância de má-fé. Isto é, construções jurídicas temerárias e ilações cavilosas que atentem contra o sumulado justificam a reclamação imediata, insista-se, com as consequências inerentes.”

Finalmente, no antes citado Parecer nº 1437/2008, a PGFN também pronunciou-se sobre a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, deixando clara a proibição de cobrança de contribuições abrangidas pela decadência, *verbis*:

“38. Verifica-se que a ratio decidendi para a declaração da inconstitucionalidade foi a impossibilidade, por violação do art. 146, III, “b”, da Constituição da República, de lei ordinária dispor legitimamente sobre prescrição e decadência tributárias, inclusive no que diz respeito ao estabelecimento dos respectivos prazos e hipóteses de suspensão do lapso prescricional. Assim,

reconhecendo que as contribuições de Seguridade Social devem se submeter às normas gerais de Direito Tributário, afastou a aplicação dos dispositivos declarados inconstitucionais e afirmou expressamente a incidência dos prazos quinquenais de prescrição e decadência insculpidos nos arts. 150, § 4º, 173 e 174, todos do Código Tributário Nacional.

39. Nesse contexto, o caráter objetivo (abstrato) conferido ao julgamento dos recursos extraordinários, aliado às razões que determinaram o advento de enunciado obrigatório e imediato, conduzem à inafastável conclusão de que **a Fazenda Nacional não mais poderá aplicar os arts. 45 e 46 da Lei 8.212, de 1991, para constituir, cobrar ou prosseguir com a cobrança, administrativa ou judicial, de quaisquer valores decorrentes de contribuições de Seguridade Social, porquanto devem (tais valores) subsumir-se às normas do CTN que dispõem sobre os prazos extintivos do direito do Fisco.**

40. Em outras palavras, pacificou o Supremo Tribunal Federal o entendimento de que o prazo para apuração e cobrança de todas as contribuições de Seguridade Social deve guardar observância às disposições do CTN, que estipulam o lapso de 5 (cinco) anos para a adoção dessas providências, **inclusive quanto aos créditos já constituídos e pendentes de pagamento.** Há de se reconhecer, pois, que carece de respaldo jurídico a exigência pelo Fisco de quantias decorrentes das citadas contribuições quando não respeitados aqueles prazos. (...)

41. Vê-se, portanto, que o novo comando vinculativo alcança todos os débitos pendentes de pagamento, estejam na fase de cobrança administrativa ou judicial, já que não mais poderão ser exigidos “em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal” de prescrição e decadência, aos quais já se havia referido. E apenas foram ressaltados dos efeitos daquela declaração de inconstitucionalidade os recolhimentos **efetuados até 10.6.2008**, salvo se o contribuinte já tiver pleiteado, administrativa ou judicialmente e até aquela mesma data, a correlata restituição ou compensação.

42. Diante da nova diretriz inaugurada com o julgamento sub examine, deve a Fazenda Nacional adotar as providências administrativas e judiciais necessárias ao fiel cumprimento do enunciado nº 8, à luz das razões determinantes expostas no julgamento que lhe precedeu a edição.

43. A partir dessas assertivas, é lícito concluir que **resta vedado à União constituir créditos relativos a exações de Seguridade Social** após transcorrido o prazo de decadência previsto no art. 173 do CTN, em face da incidência imediata e vinculante do preceito sumulado. A decadência irá fulminar não apenas o crédito tributário (art. 156, inciso V), mas também extinguirá a respectiva obrigação jurídico-tributária, ante a inércia do ente estatal em efetivar a constituição no prazo de lei.

44. No que tange aos referidos **créditos já constituídos e ainda pendentes de pagamento, ou extintos por esse motivo a partir de 11.6.2008 (marco da modulação dos efeitos) no âmbito da Receita Federal do Brasil**, verificando-se que a sua constituição foi extemporaneamente realizada, e de forma a dar cumprimento ao comando vinculante, alternativa não há senão o

reconhecimento da decadência, independentemente de requerimento do interessado, por parte do órgão da Administração Tributária competente, qual seja, a Receita Federal do Brasil.

45. No particular, a extinção de créditos nessa situação significará o reconhecimento da invalidade do seu próprio ato de lançamento (ou do ato de retificação de ofício da declaração apresentada pelo contribuinte), já que não mais subsistia em favor do Fisco a prerrogativa de levá-lo a efeito, em razão do decurso do lapso temporal de que dispunha para tanto, nos termos da decisão do STF. (...)”

Ao final, concluiu a PGFN, *verbis*:

“e) o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que o prazo para apuração e cobrança de todas as contribuições de Seguridade Social deve guardar observância às disposições do CTN, que estipulam o lapso de 5 (cinco) anos para a prescrição e decadência;

f) o novo comando vinculativo alcança todos os débitos pendentes de pagamento na data do decisum (11.6.2008), estejam na fase de cobrança administrativa ou judicial, uma vez que não mais poderão ser exigidos “em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal” de prescrição e decadência;

(...)

h) é juridicamente viável o reconhecimento ex officio da consumação dos prazos extintivos de decadência e prescrição pela PGFN, nos termos do Parecer PGFN/CDA nº 877, de 2003;

i) em observância à determinação do Pretório Excelso, devem ser extintos por decadência ou prescrição os créditos de Seguridade Social pendentes de pagamento, ou eventualmente pagos a partir de 11.6.2008, que não observaram o prazo de 5 (cinco) anos previsto nos arts. 173 e 174 do CTN, independentemente de provocação do interessado, tanto no âmbito da Receita Federal do Brasil, quanto desta Procuradoria-Geral;”

Tenho, pelo exposto, que a matéria já foi examinada com toda suficiência, considerando a Súmula Vinculante nº 8 do STF e as manifestações orientadoras da PGFN, principalmente a constante do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda, no sentido de que o ordenamento vinculante atinge todos os débitos pendentes de pagamento, vez que não podem mais ser exigidos em função da ocorrência da decadência de a Fazenda Nacional operar o lançamento.

A respeito, cumpre ressaltar que a matéria encontra-se pacificada na Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, no sentido de adotar o prazo de cinco anos, estabelecido no CTN, em face da retrocitada Súmula Vinculante.

Em decorrência, há que se concluir que os prazos para constituir os créditos decorrentes de contribuições à Seguridade Social são os de cinco anos previstos nos artigos 150, § 4º ou 173, I do CTN, dependendo de haver ou não pagamento por parte do contribuinte, vale dizer, de o lançamento referir-se ou não à exigência de diferença da contribuição.

Afastada a incidência do art. 45 da Lei 8.212, de 1991, resta decidir o termo inicial dos cinco anos previstos no CTN.

Termo inicial para a contagem do prazo decadencial

Verifica-se que com a alteração regimental procedida pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, que acrescentou o art. 62-A¹ ao Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, as decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos, devem ser observadas nos julgamentos dos recursos no âmbito deste Colegiado.

E em sede de recurso repetitivo versando sobre matéria idêntica à do recurso ora sob exame, o STJ decidiu que, nos tributos cujo lançamento se dá por homologação, o prazo para restituição de indébito é de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento (art. 150, 4º do CTN), e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, do CTN), como se verifica dos decisórios do STJ que seguem, *verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi,

¹ "Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF." 2 de 24/08/2001

"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. [sic] *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

(Recurso Especial nº 973.733/SC – 1ª Seção – Rel. Ministro Luiz Fux, 12/8/2009)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA CONSUMADA. MATÉRIA SUBMETIDA AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC (RECURSOS REPETITIVOS).

1. *Em se tratando de constituição do crédito tributário, em que não houve o recolhimento do tributo, como o caso dos autos, o fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Somente nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).*

2. *Precedente representativo da controvérsia: REsp n. 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12.8.2009.*

3. Na espécie, os tributos são referentes ao período de 31.1.1993 a 31.12.1993 e a União Federal somente lavrou auto de infração contra a empresa recorrida em 29.11.1999, evidenciando-se, assim, o transcurso do lapso decadencial.

4. Agravo regimental não provido.

(Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497/PR – 2ª Turma – Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 20/8/2009)

Essa é exatamente a hipótese dos autos. Com efeito, no caso em exame, verifica-se que o lançamento refere-se a fatos geradores do PIS ocorridos entre 31/1/1998 e 31/8/1998 e que o Auto de Infração foi perfectibilizado em 26/12/2003, data em que dele a autuada tomou ciência. Considerando que nesse Auto constam pagamentos em relação aos fatos geradores apurados, mesmo sob o uso do benefício previsto no art. 17 da Lei nº 9.779, de 1999, considera-se estar diante de exigência de diferenças de pagamentos, hipótese em que o prazo decadencial está vinculado ao art. 150, § 4º, do CTN, de forma que o último período passou a ocorrer a partir de 1º/9/1998 e findou em 31/8/2003.

Decorre, daí, que o lançamento foi efetuado fora do prazo permitido à Fazenda Nacional para que formalizasse a exigência da obrigação tributária, tendo-se operado a decadência.

Em vista do acolhimento da preliminar pertinente à decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento, julgo desnecessário o pronunciamento a respeito das demais alegações da recorrente e voto por que se dê provimento ao recurso voluntário.

José Luiz Novo Rossari