

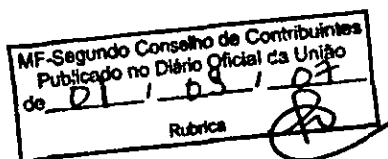


Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

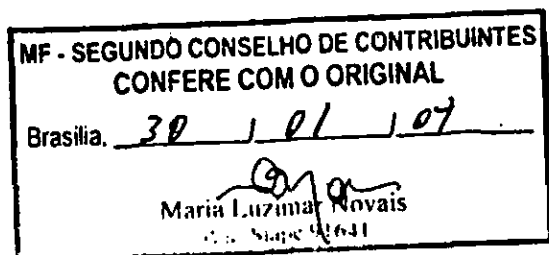
2ª CC-MF

Fl.

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718



Recorrente : GREEN MATRIX SERVIÇOS - COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LTDA.
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro II - RJ



PIS.

DECADÊNCIA. Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regido pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. O prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Porém, a incidência da regra supõe hipótese típica de lançamento por homologação; aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se não houver antecipação de pagamento do tributo, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar como termo *a quo* para fluência do prazo decadencial aquele do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Precedente Primeira Seção STJ.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A partir de novembro de 1999 a base impositiva do PIS é a receita bruta, com as exclusões previstas em lei. Até então, só eram isentos os atos cooperativos.

NORMAS PROCESSUAIS.

SELIC. É legítima a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A multa aplicada pelo Fisco decorre de previsão legal vigente e eficaz, descabendo ao agente fiscal perquirir se o percentual escolhido pelo legislador é exacerbado ou não. Para que se afira a natureza confiscatória da multa ou se ela afronta a capacidade contributiva do contribuinte, é necessário que se adentre no mérito da constitucionalidade da mesma, competência esta que não têm os órgãos administrativos julgadores. O mesmo raciocínio vale para a alegada inconstitucionalidade formal da Lei nº 9.718 ao alargar o conceito de faturamento. Recurso não conhecido nesta parte.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GREEN MATRIX SERVIÇOS - COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LTDA.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 01 / 06
Maria Luzimyr Novais
Maria Luzimyr Novais
Mat. Supl. 91641

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência referente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 1997, inclusive. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Raquel Motta B. Minatel (Suplente) e Adriene Maria de Miranda que reconheciam a decadência a partir da ocorrência do fato gerador e os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Henrique Pinheiro Torres que negavam provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Jorge Freire
Jorge Freire
Relator

Participou, ainda, do presente julgamento a Conselheira Nayra Bastos Manatta.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 20 de 10 de 1997

Maria Luzimar Novais
Mat. Siapec 91641

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

Recorrente : GREEN MATRIX SERVIÇOS - COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da r. decisão, vazado nos seguintes termos:

1. *Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado em nome do contribuinte Green Matrix Serviços - Cooperativa de Profissionais Ltda, CNPJ nº 01.716.071/0001-58, pertinente à falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) de junho/1997 a dezembro/2002, conforme elementos acostados às fls. 66 a 83, no valor de R\$ 1.040.503,06, incluindo principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/03/2003.*
2. *Na Descrição dos Fatos (fl. 67), a autoridade fiscal que procedeu aos trabalhos de apuração do lançamento esclarece que o valor apurado está em conformidade com o descrito nos Termo de Verificação e Constatação Fiscal; formulários de informações prestadas à SRF, entregues pelo contribuinte; Demonstração do Resultado do Exercício, anos-calendário 1997 a 2001, transcrita no livro Diário; e Balancete referente ao ano-calendário de 2002, todos em anexo ao presente auto.*
3. *O enquadramento legal da presente autuação encontra-se à fl. 70.*
4. *Irresignado com o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em comento, o interessado apresentou a peça impugnatória de fls. 210 a 243. Alegou, em síntese, que:*
 - 4.1 *É sociedade cooperativa, criada a fim de prestar serviços, constituída em conformidade com as disposições legais da Lei nº 5.764/71.*
 - 4.2 *Os valores cobrados de junho de 1997 a março de 1998 encontram-se extintos, conforme se verifica da simples leitura do art. 150 § 4º c/c art. 156, V, do CTN.*
 - 4.3 *Caso não seja este o entendimento deste Órgão Julgador, todos os créditos apurados, cujo fato jurídico tributário tenha ocorrido no ano de 1997, estariam decaídos, por força do art. 173, I do CTN.*
 - 4.4 *É mera intermediária, mandatária de seus associados, posto que a atividade que exerce é de proveito comum, sem finalidade lucrativa (art. 3º da Lei 5764/71).*
 - 4.5 *Não se pode confundir os atos da Cooperativa com os atos dos profissionais que a compõem. Os atos da Sociedade-Cooperativa visam exclusivamente organizar e planejar o labor de seus sócios, representando-os na sua contratação.*
 - 4.6 *Os objetivos da Cooperativa se limitam a organização, planejamento e a instrumentalização dos contratos entre seus sócios e os eventuais contratantes, não interferindo no objeto da contratação e execução, que são responsabilidade dos Cooperados.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	30 / 01 / 07
Maria Luzimar Novais Mat. Sinape 91641	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

4.7 Não é contratada por nenhuma tomadora de serviços, visto que, conforme informado pelo próprio fiscal autuante, seus cooperados prestam serviços em nome da Green Matrix Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda, sendo que esta última é que é contratada por empresas tomadoras de serviço, não associados.

4.8 Na qualidade de associada da Green Matrix Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda, ao prestar, por meio de seus sócios cooperados, serviços à mencionada cooperativa, nada mais está fazendo do que a prática do denominado ato cooperativo.

4.9 Os atos cooperativos correspondem às atividades de prestação de serviços pela cooperativa aos seus associados. E que, os atos não cooperativos são as operações mercantis efetuadas pela sociedade cooperativa, em seu próprio nome, e sem a participação dos cooperados. É a realização do negócio-fim com não associado.

4.10 Se utiliza da estrutura montada pela Green Matrix Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda, a fim de conjugar esforços para captar e oferecer melhores oportunidades de serviços aos seus sócios cooperados.

4.11 As atividades, por ela exercida, não têm qualquer fim lucrativo e seus atos de intermediação de contratos, exercidos como mandatárias, são tidos legalmente como atos cooperativos, devendo receber adequado tratamento tributário, nos termos do art. 146, III, 'c' da CF.

4.12 Não há que se falar em faturamento pois as operações realizadas pelas cooperativas, inerentes ao objeto social, estão inseridas no conceito de ato cooperativo para fins de tributação.

4.13 A multa imposta de ofício pela impugnada é excessiva e tem caráter confiscatório, ou seja, claramente inconstitucional, além de ofender o direito à propriedade e violar o princípio da proporcionalidade, na medida em que cobra 75% do valor do tributo devido como imposição de penalidade, onerando excessivamente o valor do débito supostamente devido.

4.14 A inconstitucionalidade da utilização da taxa SELIC para correção do suposto débito.

4.15 Pela interpretação do art. 146 da CF, c/c art. 161 do CTN, a lei ordinária pode fixar juros iguais ou inferiores a 1% ao mês, nunca juros superiores a este patamar.

5. A autuada requer, ao final, seja declarada insubsistente a cobrança do presente auto pelo fato da mesma não se enquadrar na hipótese de incidência do tributo, na prática dos atos cooperativos, impedindo que a Impugnada venha a cobrar os valores discriminados no presente auto de infração, bem como impedir qualquer ato que resulte em multa administrativa, inscrição na dívida ativa, processo administrativo, ação de execução fiscal, ou qualquer outro ato punitivo devido ao não pagamento.

6. Caso não seja este o entendimento, requer seja julgado insubsistentes os valores cobrados no período de junho de 1997 a março de 1998 face a decadência quinquenal observada. Requer, também, seja julgado insubsistentes os valores aplicados como multa de ofício, devido o seu caráter confiscatório, bem como sejam reformados os valores dos juros aplicados, limitando-os a 12% ao ano.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/04

Maria Luzimar Novais
Maria Luzimar Novais
Mat. SIAPE 91641

2ª CC-MF

Fl.

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

A 4ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro II - RJ, por maioria de votos, manteve o lançamento (fls. 334/351). Em sua articulação recursal, a empresa repisa seus argumentos impugnatórios.

Foram arrolados direitos (fl. 436) para recebimento e processamento do presente recurso

É o relatório

[Assinaturas]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 30 / 01 / 07 Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 91641
--

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

I - A DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA EM CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A NECESSIDADE DA ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO PARA CARACTERIZAR O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Entende a decisão *a quo* que o prazo decadencial do PIS é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, com fundamento no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Com a devida vênia, dirijo desse entendimento. Ocorre que dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias¹, quando passou a ser cediço que a redação do artigo 5º do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo o PIS uma espécie de contribuição social, por conseguinte um tributo, a ela se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o artigo 146, III, 'b', da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre decadência.

E para mim, estreme de dúvidas, que a matéria da decadência é norma geral de direito tributário, ao contrário da r. decisão, conforme se depreende da sua fundamentação. A consequência danosa desse entendimento é a oportunidade que se abre para que cada ente tributante possa editar leis sobre prazos decadenciais em relação aos tributos de suas competências, o que poderia levar à existência, em tese, de mais de cinco mil prazos decadenciais diferentes em relação, v.g, ao IPTU, dado o número de municípios hoje existentes. Poderia permitir, também, que o Congresso Nacional editasse tantos prazos decadências distintos quantos fossem os tributos de competência da União. Ou seja, um verdadeiro caos, que só conduz em um sentido: a insegurança jurídica aliada à falta de racionalização do sistema tributário, já deveras complexo e inacessível ao homem médio brasileiro.

Aliomar Baleeiro² já nos ensinava que desde a Constituição Federal de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei Nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra "Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro"³, história o termo "normas gerais de direito financeiro", quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

¹ Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 146.733, embora esse julgado seja relativo à COFINS, mas ambas espécies de contribuições sociais.

² *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi – 11ª. ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.

³ 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, <u>30</u> / <u>01</u> / <u>01</u>	
Maria Luzimar Novais Nat. Sup. 01641	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:

"...visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral".

....

Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhecedor o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc..(grifei)

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui que a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos⁴, mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No mesmo sentido se posiciona Luciano Amaro⁵, quando afirma:

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina "geral" do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

⁴ Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Ataniba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.

⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>30 / 01 / 92</u> Maria Luzinkir Novais Mat. Signat. 91641
--

2ª CC-MF Fl. _____

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos" (sublinhei).

No mesmo rumo asseverou Souto Maior Borges⁶, quando afirmou:

Diversamente (em relação às normas gerais de direito financeiro), ocorre com as normas gerais de direito tributário que, materialmente e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1º, somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar.

E, por fim, conclui o mestre pernambucano:

...o âmbito material de validade tanto da norma geral de direito tributário, quanto da norma geral de direito financeiro, e portanto os respectivos âmbitos de aplicação, transcendem o campo dos interesses exclusivos da União.

A Constituição atual (art. 146, III, "c") procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), consoante demonstrara Hamilton Dias de Souza⁷, que assim manifestou-se:

O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulação das limitações e conflitos de competência – que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de municípios, e mesmo de estados membros exige uma formulação jurídica global, que garanta a unidade e racionalidade do sistema".

Em remate, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a "escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro", pois minha posição pessoal é que as hipóteses listadas nas alíneas do art. 146, III, da Carta Federal, somente podem ser veiculadas por meio de lei complementar nacional.

E hoje o CTN, ao menos em seu Livro Segundo, é lei nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu art. 173, crer pela leitura feita do art. 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação. Não vejo como não dar eficácia a norma decadencial prevista no CTN, em detrimento daquela prevista em lei ordinária, independentemente da espécie tributária que estejamos versando. Por isso minha divergência com a ínclita relatora, vez ela entender que a Lei nº 8.212/91 é que dispõe sobre a decadência das contribuições sociais.

Assim, ao PIS aplicam-se as normas sobre decadência dispostas no CTN, estatuto este recepcionado com o status de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao

⁶ In *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.

⁷ "Normas Gerais de Direito Tributário", in *Direito Tributário*, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p.30-35.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>30</u> / <u>01</u> / <u>04</u> Maria Luzimar Novais Mat. Siapc 01641

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

entendimento de que norma mais específica mas com o status de lei ordinária possa sobrepujar o estatuído em lei complementar, conforme rege nossa Lei Fundamental.

Nesse sentido, posto que versando sobre contribuições, embora com outra destinação (o financiamento da seguridade social) o entendimento do TRF da 4ª Região, aresto⁸, cuja ementa abaixo transcrevo:

"Contribuição Previdenciária. Decadência.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios previstos na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Inexistindo antecipação do pagamento de contribuições previdenciárias, o direito da Fazenda Pública onstituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Precedentes."

Dessarte, à matéria decadência tributária, aplica-se o CTN. Embora claudicante quanto à decadência em tributos lançados por homologação, veio recentemente a Primeira Seção do STJ posicionar-se em sentido contrário ao anteriormente, quando então entendia que *"Não tendo a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita..."*⁹

A decisão nos Embargos de Divergência 101407/SP no Resp 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pag. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, ficou assim ementada:

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos."

ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO

Contudo, o termo *a quo* para contagem do prazo decadencial de cinco anos irá variar, conforme exista ou não antecipação de pagamento do tributo. Se houver antecipação de pagamento, caracterizado está o lançamento por homologação; caso contrário, estará descaracterizada tal forma de lançamento e, conseqüentemente, o início da fluência do prazo passa a ser a do artigo 173, I, que é a regra geral.

⁸ Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittecourt da Rosa.

⁹ Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 30 / 01 / 04 Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 016-11

2ª CC-MF
Fl.

Não tenho dúvida que a atividade de lançar e gerir tributos é uma parte da função administrativa *lato sensu*, e que, em princípio, deveria ser desempenhada pela Administração pública. Talvez o ideal fosse que ela própria cobrasse seu crédito prescindindo da ajuda do contribuinte. Contudo, a verdade é que é impossível ao Estado, com a massificação dos fatos tributáveis, por si próprio, verificar cada uma das obrigações tributárias surgidas identificando a ocorrência de todos os fatos imponíveis que vão se operando no plano fático. Por isso que as leis tributárias vêm cominando aos administrados determinadas tarefas que a Administração não pode realizar.

O lançamento por homologação foi criado para enfrentar essa carência, atribuindo ao sujeito passivo da obrigação tributária “o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” (CTN, art. 150, *caput*), desta forma atribuindo-lhe um dever de colaboração com a administração. Mas essa participação do sujeito passivo não deslocou a si o ato administrativo de lançamento, que continua privativo da autoridade administrativa, a qual incumbe apurar com força jurídica definitiva o débito tributário, e justamente por isso que alguns autores pátrios discordam do termo autolancamento na sua sinonímia com lançamento por homologação.

A atividade do particular, no lançamento por homologação, é no procedimento de lançamento, restando o ato liquidatório, o lançamento propriamente dito, à Administração, partindo do pressuposto que lançamento, em sentido técnico-jurídico, é aquele ato emitido pela administração que fixa, em concreto, a quantia do débito tributário.

O fulcral é que a atividade do contribuinte, nas hipóteses em que a lei prevê sua participação, consiste num “conjunto de operações mentais ou intelectuais que o particular realiza em cumprimento de um dever imposto pela lei, e que reflete o resultado de um processo de interpretação do ordenamento jurídico tributário e de aplicação deste ao caso concreto, com escopo de obter o quantum de um débito de caráter tributário”, como nos ensina Estevão Horvath.¹⁰ (sublinhei)

Com efeito, se o fim buscado com a participação do particular no procedimento de lançamento é o de apurar o montante e recolhê-lo ao Erário, se assim a lei impositiva o determinar (conforme expresso na cabeça do artigo 150 do CTN), uma vez não cumprido tal dever, não há falar-se em lançamento por homologação, desta forma afastando a incidência do § 4º do mencionado artigo 150 do CTN. E obstada sua aplicação, a contagem do prazo decadencial terá como termo *a quo* aquele do artigo 173, I, do CTN.

Nesse sentido, Luciano Amaro¹¹ assevera que,

“quando não se efetua o pagamento antecipado exigido pela lei (que é a hipótese versada nos autos), não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.”

¹⁰ “Lançamento Tributário e “Autolancamento.” São Paulo, Dialética, 1997, p. 163.

¹¹ “Direito Tributário Brasileiro”, 7 ed, São Paulo, Saraiva, 2001, p. 394.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. <u>30 / 01 / 04</u> Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE 91641

2ª CC-MF
Fl. _____

É ver, também, Sacha Navarro Coelho¹²:

Nos impostos sujeitos a lançamento por "homologação", contudo – desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário – o dia inicial da decadência é o de ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, ... (sublinhei)

E o STJ vem trilhando este entendimento, conforme se constata pela ementa de recente julgado, a seguir transcrita:

LANÇAMENTO. HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. – PRIMEIRA SEÇÃO

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. A Seção, ao prosseguir o julgamento, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento. Precedentes citados: EREsp 101.407-SP, DJ 8/5/2000; EREsp 278.727-DF, DJ 28/10/2003; REsp 75.075-RJ, DJ 14/4/2003, e REsp 106.593-SP, DJ 31/8/1998. EREsp 572.603-PR, Rel. Min. Castro Meira, julgados em 8/6/2005. (sublinhei)

In casu, considerando que a ciência do auto de infração deu-se em 25/04/2003 (fl. 66), e que não houve qualquer antecipação de pagamento, declara-se a decadência do lançamento em relação aos períodos de apuração de junho a novembro de 1997, uma vez que em relação a eles deveria o crédito tributário ter sido constituído até 31/12/2002.

II - A REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO E A TRIBUTAÇÃO PELA COFINS DAS COOPERATIVAS

Emerge do relatado que a interessada é sociedade cooperativa de trabalho e tem por objeto social desenvolver atividades diversas, incluindo administração de contratos, acordos e etc. A aludida cooperativa é associada da Green Matrix – Cooperativa de Profissionais Empreendedores Ltda, designada nos autos como Green Matrix Ltda. Esta contrata junto a terceiros não associados, serviços que serão executados pelo quadro técnico de profissionais associados da Green Matrix Serviços. Estes serviços contratados são prestados pelos associados da Green Matrix Serviços a usuário final não associado, sendo que o pagamento se dá após a confirmação da efetividade da prestação do serviço junto a este.

De acordo com as informações contidas no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, fls. 55 a 65, e no campo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", fl. 67, a base de cálculo tributada corresponde aos valores fornecidos pela autuada à SRF como sendo aqueles referentes às Receitas decorrentes da prestação de serviços. Tais informações encontram-se discriminadas nos documentos de fls. 32 a 48. Esclarece a fiscalização que a Green Matrix Ltda, na condição de contratada, atua como cedente da mão-de-obra oferecida pela Green Matrix Serviços a não associados, como os contratantes Banco Citibank S/A, O Globo-Empresa Jornalística Brasileira Ltda, Banco Boavista, e outros. Concluiu o Fisco que somente foram prestados serviços a não associados.

¹² "Curso de Direito Tributário Brasileiro", Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 721.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 01 / 04
Maria Luzimar Novais
Mat. SIAPE 01641

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

Entendo que, a teor do artigo 79 da Lei nº 5.764/71, esta prestação de serviço pelos cooperados a usuário final não associado não se reveste, de forma alguma, de ato cooperativo, portanto, sequer sujeito à isenção a que antes fazia jus o ato cooperativo.

As cooperativas, desde o período de apuração novembro de 1999, deixaram de ser isentas de PIS. A partir da Lei nº 9.718/98, e a continuar na Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/99, começou uma série de alterações na legislação daquela contribuição social em relação àquelas, culminando com a revogação da isenção de forma ampla para o ato cooperativo e a instituição de uma tributação incidente sobre uma base de cálculo reduzida face às diversas exclusões específicas.

As modificações, veiculadas pelas medidas provisórias, aconteceram da seguinte forma:

- Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/99, que no seu art. 23, I, revogou, 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”, contribuía com o PIS sobre a folha de salários -, e no inciso II, “a”, do mesmo artigo, revogou, a partir de 30/06/99, o inciso I da Lei Complementar nº 70/91, referente à isenção da Cofins;

- Medida Provisória 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, com relação ao PIS e às receitas de não associados, exclusões idênticas às da Cofins;

- Medida Provisória nº 1.858-8, de 27/08/99, apenas repetiu as disposições da Medida Provisória nº 1.858-6;

- Medida Provisória nº 1.858-9, de 24/09/99, que no seu art. 15 passou a mencionar também o PIS/Pasep, acrescentou novas exclusões na base impositiva do PIS.

As disposições da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26/10/99, foram mantidas nas reedições posteriores, até, afinal, a Medida Provisória 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.

Conforme o art. 15 da Medida Provisória 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;

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	30 / 01 / 04
Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 91641	

2ª CC-MF
Fl.

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 Medida Provisória 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 Medida Provisória 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.

De sua feita, o Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, informa que "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 nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999." A eficácia a partir do mês de novembro de 1999 atende à anterioridade nonagesimal determinada pelo art. 195, § 6º, da Constituição, se contado o prazo a partir da Medida Provisória nº 1.858-7, de 29/07/99. Como referida anterioridade precisa ser obedecida, andou bem o AD SRF nº 88/99 ao estabelecer como ponto de corte para início das alterações o período de apuração de novembro de 1999, embora no caso dos autos o lançamento tem como período de apuração mais longínquo o mês de janeiro de 2000.

Quanto ao argumento de que as cooperativas estariam fora do campo de incidência da Contribuição por não possuírem faturamento ou receita, já que consoante o parágrafo único do art. 79 da Lei nº 5.764/71 "O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria", não me parece impeditivo para a tributação em tela. 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

113



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30 / 01 / 04
Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 91641	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

determine. É o que aconteceu na situação em foco, após as diversas medidas provisórias já comentadas.

Além do mais, e especialmente 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).

Quanto a não incidência do PIS sobre os atos cooperativos, o artigo 16 da MP 1.858-7, de 1999, restabeleceu a isenção sobre os mesmos. Porém, a Medida Provisória nº 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, restabeleceu a revogação dessa isenção. Portanto, a partir de então, sobre as receitas provenientes com operações de associados, o que não é o caso dos autos, também há incidência do PIS.

Em conclusão, dúvida já não mais há de que as cooperativas desde a revogação da isenção a elas concedidas pela Lei Complementar nº 70/91, com eficácia a partir de novembro de 1999, tem sua tributação do PIS sobre sua receita bruta, com as exclusões previstas em lei.

Dessarte, a única exclusão no caso da cooperativa em análise, são 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".

III - A ALEGADA ILEGALIDADE TAXA SELIC E A NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA DE OFÍCIO

Também há de se refutada à alegada confiscatoriedade da multa aplicada. Primeiro porque descabe à Administração adentrar no mérito da constitucionalidade de determinada norma em plena vigência, como já averbado. E, segundo, porque a norma constitucional que a recorrente aponta como afrontada não se refere à penalidade quando diz respeito ao confisco, mas sim a tributo, e não precisamos nos alongar para concluir que a multa de ofício aplicada não tem natureza de tributo.

No que tange à arguição da ilegalidade da utilização da taxa Selic como juros moratórios e limitação dos juros à taxa de 1% ao mês, também é de ser rechaçada. À Administração em sua faceta autocontroladora da legalidade dos atos por si emanados os confronta unicamente com a lei, caso contrário estaria imiscuindo-se em área de competência do Poder Legislativo, o que é até mesmo despropositado com o sistema de independência dos poderes.

Portanto, ao Fisco, no exercício de suas competências institucionais, é vedado perquirir se determinada lei padece de algum vício formal ou mesmo material. Sua obrigação é aplicar a lei vigente. E a taxa de juros remuneratórios de créditos tributários pagos fora dos prazos legais de vencimento foi determinada pelo artigo 13 da Lei nº 9.065/95. Sendo assim, é transparente ao Fisco a forma de cálculo da taxa que o legislador, no pleno exercício de sua competência, determinou que fosse utilizada como juros de mora em relação aos créditos tributários da União.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	30 / 01 / 07
 Maria Luzimar Novais Mat. Siapc 16-11	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.000873/2003-92
Recurso nº : 133.686
Acórdão nº : 204-01.718

Dessarte, a aplicação da taxa Selic com base no citado diploma legal, combinado com o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, não padece de qualquer coima de ilegalidade.

CONCLUSÃO

DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO PARA DECLARAR A DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES DE JUNHO A NOVEMBRO DE 1997, INCLUSIVE.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2006.



JORGE FREIRE

