



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Secretaria Câmara

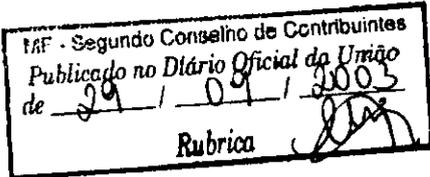
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

RECURSO ESPECIAL

Nº RP/22.120.439

Recorrente : AGRO INDUSTRIAL PASSA TEMPO S/A
Recorrida : DRJ em Campo Grande - MS



PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE – Deixar a autoridade fiscal de formalizar ato que informe ao sujeito passivo a continuidade dos trabalhos por mais de sessenta dias não implica em nulidade do lançamento decorrente da ação.

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA - PEDIDO DE PERÍCIA - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo, fundamentadamente, as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, não se configurando cerceamento do direito de defesa o indeferimento fundamentado (artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93).

NORMAS PROCESSUAIS - PRAZO DECADENCIAL - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, havendo pagamentos, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do CTN, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não havendo pagamentos, configura-se a situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, com a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. (Precedentes do STJ – REsp. nº 58.918-5/RJ e 199560/SP). **Preliminares rejeitadas.**

PIS - LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA - A Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo STF no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. A retirada dos referidos decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc*, e funcionou como se os mesmos nunca houvessem existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, passando a ser aplicadas as determinações da LC nº 7/70, com as modificações deliberadas pela LC nº 17/73.

PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR nº 7/70 – A norma do parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70 determina a incidência da contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês. A base de cálculo da contribuição permaneceu incólume e em pleno vigor até os

[Assinatura] 1



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

efeitos da edição da MP nº 1.212/95, quando passou a ser considerado o faturamento do mês (precedentes do STJ e da CSRF/MF).

JUROS DE MORA - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária (art. 161 do CTN).

MULTA DE OFÍCIO – O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
AGRO INDUSTRIAL PASSA TEMPO S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em acolher a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo e Henrique Pinheiro Torres; e **II) por unanimidade de votos: a) em rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e de cerceamento do direito de defesa; e b) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Ana Neyle Olimpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
cl/cf/ja



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

Recorrente : AGRO INDUSTRIAL PASSA TEMPO S/A

RELATÓRIO

Agro Industrial Passa Tempo S/A, empresa acima identificada, foi intimada a recolher ou impugnar o crédito consubstanciado na Notificação de Lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS de fls. 01/18, no valor total de R\$290.244,89, incluindo multa proporcional e juros de mora calculados até 30/06/1997.

Cientificada do lançamento em 15/07/1997, conforme fl. 49, o sujeito passivo veio aos autos manifestar sua inconformação com o lançamento mediante impugnação apresentada em 15/08/1997 (fls. 62/73), acompanhada dos Documentos de fls. 74/91.

Após a juntada da impugnação, o lançamento foi submetido à apreciação da SASIT/DRF/Campo Grande – MS, quanto ao cabimento ou não de revisão de ofício, nos termos do artigo 140 do Código Tributário Nacional – CTN e do artigo 1º, XIII, da Portaria SRF nº 4.980/1994.

Por meio da Informação nº 1.326/98, a SASIT/DRF/Campo Grande – MS opinou pela revisão de ofício da base de cálculo do tributo, para serem excluídos os valores do ICMS em substituição, do IPI e das devoluções das vendas efetuadas.

Foi expedida notificação, com os valores da base de cálculo retificados, resultando em um lançamento no valor total de R\$95.922,28, da qual o sujeito passivo foi cientificado em 21/09/1999 e apresentou manifestação de inconformação tempestiva, onde expõe em sua defesa os argumentos já exposto na impugnação anterior, que foram muito bem sintetizados pela autoridade recorrida e que a seguir transcrevemos:

1. preliminarmente:

“11.1 – o r. Fiscal desrespeitou o prazo de 60 dias para início e finalização do trabalho fiscal, contrariando o disposto no § 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972, que regulamentou o artigo 194 do Código Tributário Nacional – CTN, o que implica na nulidade da notificação de lançamento por vício insanável;

11.2 – está amparada nos benefícios da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional;

11.3 – para caracterização de denúncia espontânea e impedir o pagamento da multa, a lei impõe a inexistência de qualquer medida fiscalizadora ou procedimento administrativo fiscalizador que preceda a iniciativa denunciativa do contribuinte, não importando quanto a forma, bastando, tão somente, a comunicação antes da ação ou procedimento fiscalizador;



Processo nº : 10140.001259/97-79

Recurso nº : 120.439

Acórdão nº : 202-14.451

11.4 – como informou a própria autoridade autuante na Intimação nº 004/96, a fiscalização foi decorrente da Ação Cautelar nº 90.2052-2, movida por ela, caracterizando a denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, eximindo-a do pagamento de qualquer multa decorrente de lançamento tributário;

11.5 – de acordo com a legislação e jurisprudência, a notificação de lançamento é nula de pleno direito, por ter lhe aplicado multa e juros de mora indevidos;

11.6 – também, apesar dela afirmar equivocadamente tratar-se de questão de mérito, quando na realidade se trata de outra preliminar, conclui que os valores de PIS correspondentes aos períodos-base até julho de 1992 estão prescritos, em conformidade com o disposto nos artigos 173 e 174 do CTN;

11.7 – o prazo decadencial para a Fazenda Nacional cobrar os impostos começa a contar da data da exigibilidade do crédito tributário, em conformidade com o que determina o § 4º do artigo 150 do CTN;

11.8 – à luz do artigo 173 do CTN, o direito de cobrança prescreve em cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, caso não haja homologação expressa anterior.”

2. no mérito:

“12.1 – o r. fiscal não solicitou qualquer nota fiscal para observar quais os impostos que não estão inclusos sobre o valor do produto, tais como IPI, IAA, ICMS decorrente da substituição tributária e as vendas destinadas a exportação, o que o levou a utilizar como base de cálculo do PIS sem as exclusões referidas, ferindo contundentemente o inciso II da Resolução nº 482/1978, o artigo 179 do Decreto nº 85.450/1980 e o artigo 227 do Decreto nº 1.041/1994;

12.2 – o r. fiscal utilizou como alíquota do PIS o percentual de 0,75%, em conformidade com o artigo 1º da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, porém não observou o que determina o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 70, de 7 de setembro de 1970;

12.3 – diante desse fato e de uma inflação média de 17% ao mês, mesmo tendo recolhido o PIS com alíquota de 0,65% sobre o valor da receita bruta (Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988), haveria valor a receber do fisco e nunca imposto a pagar;

12.4 – se o argumento da inflação não for suficiente, após o julgamento da inconstitucionalidade dos decretos-leis já referidos, estaria ela amparada no disposto no artigo 146 do CTN;



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

12.5 – para comprovar que recolheu corretamente o PIS, ela teria que juntar à impugnação um montante de 20.000 notas fiscais diferentes, decorrentes de 75 meses de atividade, e, face à impossibilidade de juntar uma quantidade tão grande de documentos, junta planilha de cálculo onde comprova que efetuou as deduções legais na base de cálculo do PIS, e, em conformidade com o inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, requer a conversão do presente julgamento em diligência, determinando perícia, para a qual nomeia seu perito e elenca três quesitos a serem respondidos, ressalvando pela apresentação de quesitos suplementares quando do deferimento pela autoridade administrativa;

12.6 – o r. fiscal não utilizou de modo correto, em sua análise, os documentos a ele apresentados, ela não agiu com má fé ou dolo e não gerou prejuízo algum ao Fisco Federal, e não é justo que o Erário Público seja enriquecido com uma notificação que não observou as deduções legais, pois isto violaria o princípio constitucional da moralidade que deve nortear a Administração Pública no País;

12.7 – o montante dos juros e multa corresponde a mais de 68% e 66%, respectivamente, do valor cobrado em cada notificação, o que se traduz num verdadeiro confisco, em desarmonia com o princípio constitucional do Não-Confisco, expresso no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal;

12.8 – não procedem as multas aplicadas, dada a desrazão com a infração apontada, bem como utilizarem base de cálculo inexistente e dispositivo legal indevido, constituindo sua cobrança um confisco;

12.9 – não procedem os juros de mora, dada a denúncia espontânea caracterizada, bem como pela inexistência de imposto devido, constituindo sua cobrança um confisco.”

O Colegiado julgador de primeira instância não acatou a preliminar de nulidade da ação fiscal, por ter transcorrido mais de sessenta dias sem pronunciamento escrito da autoridade fiscal, pois este procedimento implicaria apenas que a empresa readquirisse a espontaneidade e recolhesse os tributos devidos utilizando-se de tal benefício. Igualmente refutou a alegação de que a autuada estivesse amparada pela denúncia espontânea, vez que o melhor entendimento do invocado artigo 138 do CTN é de que nenhuma penalidade poderá ser imposta nem tampouco exigida quando do recolhimento espontâneo do tributo devido, acrescido dos encargos cabíveis, e, na espécie, a empresa não comprovou o recolhimento da contribuição correspondente aos períodos de apuração objeto do lançamento. Também deu por improcedente as considerações acerca da decadência do direito de lançar os períodos até outubro de 1994, por considerar que o artigo 150, § 4º, do CTN, faculta à lei a prerrogativa de estipular prazo diverso ao de cinco anos para a ocorrência da extinção do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, sendo que, usando tal permissão, o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83, ao estabelecer o prazo segundo o qual os contribuintes ficam sujeitos a serem compelidos ao



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

pagamento da contribuição, fixou o prazo decadencial da Contribuição para o PIS em dez anos. Quanto ao pedido de realização de perícia, entendeu o julgador *a quo* ser a mesma despicienda, vez que todos os elementos trazidos aos autos seriam suficientes para a elucidação da matéria tratada na lide, restando bem esclarecida a metodologia utilizada pela autoridade fiscal para apuração dos débitos.

No mérito, mantém o lançamento por considerar improcedente a tese de que o fato gerador da Contribuição para o PIS refere-se a uma base de cálculo do sexto mês anterior, pois o que a lei estipulava era o prazo de recolhimento, no que foi alterada por legislação superveniente. Igualmente não acolheu as considerações de que o sujeito passivo não foi consultado para a elaboração das notificações, especialmente porque não causou qualquer prejuízo ao Erário, vez que a contribuinte foi intimada a recolher ou impugnar, no prazo regulamentar, os débitos constituídos pelos lançamentos guerreados, que foram elaborados a partir de informações prestadas pela empresa através de planilhas, restando claro não ter ocorrido as violações constitucionais argüidas. Também justificou a imposição da multa de ofício e dos juros de mora, vez que configurados as infrações fiscais e o não pagamento dos tributos nos prazos legalmente determinados.

Irresignada com o julgamento *a quo*, a atuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, para o que ofereceu bens do seu Ativo Permanente em arrolamento, com valor superior ao do auto de infração.

Na peça recursal apresentada, a atuada repisa em sua defesa todos os argumentos elencados na impugnação para, ao final, requerer a procedência do recurso, com a reforma do acórdão recorrido.

É o relatório.



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso atende aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Em preliminar, deve-se cuidar da alegação feita pela recorrente de nulidade do lançamento questionado, por terem sido demandados mais que sessenta dias entre o início da ação fiscal e a notificação do lançamento, o que faz invocando os §§ 1º e 2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, *in litteris*:

"Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º. Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos." (grifei)

A leitura dos dispositivos invocados evidencia que não se trata de prazo para execução dos trabalhos fiscais, e sim que o seu mandamento determina que a espontaneidade do sujeito passivo, excluída pelo início da ação fiscal, será readquirida, se entre os atos formalmente praticados pelo agente fiscal decorrer um lapso de tempo maior que sessenta dias. Ou seja, se ao fim do prazo de sessenta dias a autoridade fiscal não emitir qualquer ato expresso que caracterize o prosseguimento dos trabalhos fiscais, ao contribuinte será permitido o benefício da denúncia espontânea, com o pagamento dos tributos de que porventura seja devedor acrescidos dos acréscimos moratórios e da correção monetária, conforme determina o artigo 138 do Código Tributário Nacional. Tal fato não implica em nulidade do lançamento decorrente da ação fiscal, pois, mesmo que o sujeito passivo tenha se beneficiado da denúncia espontânea, se for verificado que restaram tributos devidos, a autoridade fiscal deverá efetuar o lançamento respectivo, pelo que deixamos de acatar as argumentações pela nulidade da ação fiscal.

Também preliminarmente, a recorrente alega cerceamento do direito de defesa, por ter a decisão recorrida indeferido a perícia solicitada na impugnação.

Na peça de contestação, a autuada pondera que a perícia solicitada se prestaria a identificar se tributos que não deveriam fazer parte da base de cálculo da contribuição estariam



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

sendo nela incluídos pela fiscalização, sendo neste sentido os quesitos que foram formulados pela recorrente.

O Colegiado julgador de primeira instância indeferiu o pedido de perícia, assim fundamentando: *“A interessada trouxe aos autos as planilhas de fls. 90/91, 135/143 e 150/157, demonstrando os cálculos que entende corretos, e a fiscalização também apresentou suas detalhadas planilhas de cálculo (fls. 144/146 e 158/159). Considerando que os documentos que instruem o processo são suficientes para a elucidação da matéria de que trata o presente processo, indefere-se a solicitação de perícia técnica contida na presente peça reclamatória, também por desnecessária, haja vista que ficou bem esclarecida a metodologia utilizada pelo fisco para a apuração dos débitos”*.

O artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, determina que: *“A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no artigo 28, in fine.”* (grifamos)

Pelas determinações do invocado artigo 28, a autoridade julgadora deverá fundamentar o indeferimento do pedido de diligência ou perícia. *In casu*, tem-se que a argumentação de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, é descabida, uma vez que obedeceu às determinações dos dispositivos de regência.

A recorrente repisa a necessidade da perícia, entretanto, corroborando com o entendimento do Colegiado julgador *a quo*, pensamos ser a mesma desnecessária. Não se sustentam as alegativas da imperiosidade da perícia requerida, vez que, nos demonstrativos das bases de cálculo da contribuição trazidos aos autos pela fiscalização, bem demonstrados estão todos os valores que compuseram aquelas bases de cálculo, com o detalhamento das receitas auferidas e de todas as exclusões permitidas.

Ainda como preliminar, impende que seja averiguado se ocorreu a decadência do direito de lançar os valores exacionados anteriores a setembro de 1994, por ser questão ensejadora de extinção do crédito tributário.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142 do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

É pacificado tratar-se a Contribuição para o PIS de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. *Ex vi* do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação “*ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

No direito tributário brasileiro tem-se verificado que dificilmente sobredita homologação se dá de forma expressa, sendo mais comum que o procedimento do contribuinte seja o único que se verifica. Em tal caso, sobressai-se a figura da “homologação tácita”, que está determinada no artigo 150, § 4º, do CTN, quando, decorrido o lapso decadencial de 05 (cinco) anos, tem-se por homologado não o lançamento, mas o pagamento que houvera sido elaborado pelo sujeito passivo.

A antecipação do pagamento é situação determinante para que a decadência seja analisada à luz das deliberações do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Deixando o pagamento de ocorrer, há que se falar em homologação deste, caso em que o Superior Tribunal de Justiça tem reiteradamente se manifestado no sentido de que as deliberações do artigo 173, I, do CTN, antes citado, devem ser interpretadas em conjunto com o artigo 150, § 4º, do mesmo diploma legal.

Entende aquela Corte que, em tais casos, o termo inicial da decadência prevista no artigo 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador, mas sim que a decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre após cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiria o direito de a Fazenda Pública rever e homologar o pagamento, vale dizer, o exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se, ou seja, o exercício seguinte ao término dos cinco anos contados a partir do fato gerador.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça evidencia-se no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, que teve como Relator o Ministro Humberto Gomes de Barros, como também no julgamento do Recurso Especial nº 199560/SP, DJU de 26/04/99, tendo como Relator o Ministro Ari Pargendler, cujas ementas a seguir transcrevemos:

Recurso Especial nº 58.918-5/RJ (95/0001216-2):

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO (CTN, ART. 173).

I – O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorreu depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985. (grifamos)

Recurso Especial nº 199560/SP (98/0098482-8):

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. 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, de modo que 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, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.”

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda acata esta posição do Superior Tribunal de Justiça, e, no tocante ao prazo decadencial previsto no inciso I do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, no julgamento do Acórdão CSRF/02-01.0004, pronunciou-se no sentido de que aquele dispositivo legal refere-se ao direito de a seguridade social apurar e constituir seus créditos, sendo que o título VI da mesma norma dispõe sobre as fontes de financiamento da seguridade social e enumera as contribuições a que estão obrigados a União, o segurado e as empresas. Dentre as contribuições a cargo da empresa estão enumeradas a Contribuição para o FINSOCIAL (Decreto-Lei nº 1.940/82) e a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL (Lei nº 8.034/90), não havendo qualquer referência à Contribuição para o PIS. Assim, não incluída a Contribuição para o PIS naquelas enumeradas pela Lei nº 8.212/91, pode-se inferir que o legislador pretendeu dar tratamento distinto a esta contribuição, sendo que o artigo 45 daquela lei apenas alcança a constituição de créditos provenientes das contribuições elencadas no seu artigo 23, não havendo como estender sua aplicação à Contribuição para o PIS, vez que a decadência, por se tratar de prazo extintivo da constituição do crédito tributário, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida. A síntese do posicionamento daquela corte administrativa encontra-se na ementa a seguir transcrita:

“PIS – DECADÊNCIA – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário, nos casos em que houve a antecipação do pagamento, ocorre após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial de dez anos a que se refere o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 apenas alcança a constituição dos créditos provenientes das contribuições elencadas no artigo 23 dessa lei, não havendo como estender sua aplicação à contribuição ao PIS. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida.”



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

Também quanto ao prazo estipulado no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83, é pacífico neste Colegiado, o que foi ratificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, tratar-se tal norma de regra que estabelece o dever de guarda de documentos por dez anos, e não de prazo decadencial. No entender daquela corte, a imposição se faz de forma coerente com o prazo estipulado no artigo 10 do mesmo decreto-lei, que trata de prescrição, face à necessidade de cobrança do débito dentro daquele prazo.

Na espécie, foram efetuados pagamentos no período de setembro de 1989 a maio de 1991, julho de 1991, e de dezembro de 1993 a setembro de 1995 – listagem de pagamentos às fls. 30/31.

O período objeto da autuação abrange de setembro de 1989 a fevereiro de 1990, de maio a dezembro de 1990, de maio a julho de 1991, de agosto de 1994 a março de 1995 e de maio a dezembro de 1995.

Assim, têm-se duas situações a serem consideradas: para o lapso temporal em que não foram efetuados pagamentos, devem ser aplicados os mandamentos do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, de forma que o prazo decadencial será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado, e para os meses em que ocorreram pagamentos considerar-se-á a incidência do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Na esteira das decisões do STJ e da CSRF/MF, *in casu*, **para os meses de setembro de 1989 a fevereiro de 1990**, como houve pagamentos, o prazo decadencial iniciou-se em setembro de 1994 e encerrou-se em fevereiro de 1995; **para os meses de maio a dezembro de 1990**, como também houve pagamentos, o prazo decadencial iniciou-se em maio de 1995 e encerrou-se em dezembro de 1995; **para o mês de maio de 1991**, como também houve pagamento, o prazo decadencial encerrou-se em maio de 1996; **para o mês de junho de 1991**, como não houve pagamento, o prazo decadencial encerrou-se em dezembro de 1996; **para o mês de julho de 1991**, como houve pagamento, o prazo decadencial encerrou-se em julho de 1996; **para os meses de agosto de 1994 a março de 1995**, como houve pagamentos, o prazo decadencial iniciou-se em agosto de 1999 e encerrou-se em março de 2000; **para os meses de maio a setembro de 1995**, como houve pagamentos, o prazo decadencial iniciou-se em maio de 2000 e encerrou-se em setembro de 2000; **para os meses de outubro a novembro de 1995**, como não houve pagamentos, o prazo decadencial encerrou-se em dezembro de 2000; **para o mês de dezembro de 1995**, como também não houve pagamento, o prazo decadencial encerrou-se em dezembro de 2001.

Como o sujeito passivo tomou conhecimento da exação em 15 de julho de 1997, foram atingidos pela decadência os meses de setembro de 1989 a fevereiro de 1990, os meses de maio a dezembro de 1990 e os meses de maio a julho de 1991, o que implica na sua extinção, de acordo com o artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

Ultrapassadas as preliminares, adentramos a análise das questões de mérito.



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

Uma das controvérsias de mérito se dá acerca do mandamento veiculado pelo parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, e, para o deslinde da questão, mister que se faça um esboço histórico da Contribuição para o PIS, tendo como ponto de vista as normas de comando que regeram a sua incidência.

A Lei Complementar nº 7, de 07/09/70, instituiu, em seu artigo 1º, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

O Decreto-Lei nº 2.445, de 29/06/88, no artigo 1º, V, determinou, a partir dos fatos geradores ocorridos após 01/07/88, as seguintes modificações: o fato gerador passou a ser a receita operacional bruta, a base de cálculo passou a ser a receita operacional bruta do mês anterior e a alíquota foi alterada para 0,65%.

O Decreto-Lei nº 2.449, de 21/07/88, trouxe modificações ao Decreto-Lei nº 2.445/88, contudo, sem alterar o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota por este determinados.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, tendo suas execuções suspensas pela Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95.

Segundo preceitua o artigo 150, I, da Constituição Federal, a incidência tributária só se valida se concretizada por lei, entendendo-se nessa expressão que a norma embasadora da exação tributária deve estar validamente inserida no ordenamento jurídico, e, dessa forma, apta a produzir seus efeitos. Os citados decretos-leis, reconhecidamente inconstitucionais e com a execução suspensa por Resolução do Senado Federal, foram afastados definitivamente do ordenamento jurídico pátrio, não sendo, portanto, lícitos os lançamentos tributários que os tomaram por base legal. Destaque-se que, na espécie, o reconhecimento da inaplicabilidade dos indigitados decretos-leis se deu por meio de decisão judicial transitada em julgado em ação onde a recorrente foi parte.

Esse entendimento é corroborado pela decisão do Supremo Tribunal Federal no R.E. nº 168.554-2/RJ, onde fica registrado que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos retroagem à data da edição respectiva, assim, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 tiveram afastadas as suas repercussões no mundo jurídico. A ementa do julgamento muito bem sintetiza o posicionamento da Corte Suprema em referida *questio*:

“INCONSTITUCIONALIDADE – DECLARAÇÃO – EFEITOS – A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato administrativo tem efeito ‘ex tunc’, não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar 7/70, relativamente à base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles tirar a



Processo nº : 10140.001259/97-79

Recurso nº : 120.439

Acórdão nº : 202-14.451

eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar 7/70. À espécie sugere observância ao princípio do terceiro excluído." (grifei)

Como consequência imediata, determinada pela exigência de segurança e aplicabilidade do ordenamento jurídico, a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 produziu efeitos *ex tunc*. Assim, tudo passa a ocorrer como se a norma eivada do vício da inconstitucionalidade não houvesse existido, retornando-se a aplicabilidade da sistemática anterior.

Tal pensamento encontra-se perfeitamente reforçado em voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, cujo excerto a seguir transcrevemos:

"(...) impõe-se proclamar – proclamar com reiterada ênfase – que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito, 'uma consequência primária da inconstitucionalidade'- acentua MARCELO REBELO DE SOUZA ('O valor Jurídico do Acto Inconstitucional', vol. 1/15-19, 1988, Lisboa) – 'é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhes corresponderiam'.

A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula." (RTJ 102/671. In LEX - Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nº 174, jun/93, p.235) (grifamos)

Como decorrência da aplicação da Lei Complementar nº 7/70, surgiu a controvérsia acerca da norma veiculada pelo seu artigo 6º, parágrafo único, sendo duas as teses apresentadas para o seu entendimento: 1) que a base de cálculo da Contribuição para o PIS seria o sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerado – faturamento do mês; e 2) que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento.

O Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado no sentido de que o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 determina a incidência da Contribuição para o PIS sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, que, por imposição da lei, dá-se no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. O que foi acompanhado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do Acórdão CSFR/02-0.907, cuja síntese encontra-se na ementa a seguir transcrita:



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

"PIS – LC 7/70 – Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que 'faturamento' representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior."

Em outros julgados sobre a mesma matéria, tenho me curvado à posição do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para admitir que a exação se dê considerando-se como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês -, o que deve ser observado até os efeitos da edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, quando a base de cálculo passou a ser o faturamento do próprio mês.

Desse modo, deve ser calculado o valor nominal da contribuição em tela considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês que antecedeu à ocorrência do fato gerador com relação aos períodos remanescentes no auto de infração, devendo ser considerados os recolhimentos correspondentes.

A recorrente também se inconforma quanto à aplicação dos juros moratórios.

A imposição dos juros de mora encontra respaldo nas determinações do artigo 161 do Código Tributário Nacional, *in litteris*:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."

A cobrança dos juros de mora não tem caráter punitivo, a sua incidência visa compensar o período de tempo em que o crédito tributário deixou de ser pago. Por ter o sujeito passivo ficado com a disponibilidade dos recursos, sem tê-los repassados aos cofres públicos.

Paulo de Barros Carvalho¹, eminente tratadista do Direito Tributário, discorre sobre as características dos juros moratórios, imprimindo-lhes um caráter remuneratório pelo tempo em que o capital ficou com o administrado a mais que o permitido:

"(...) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimo de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em

¹ Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 337.



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionais à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.” (grifos nossos)

A contribuição objeto da exação está incluída entre os tributos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar lançamento, ocorrendo o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, reservando-se ao Fisco o direito, enquanto não decorrido o prazo legal, de verificar a exatidão do recolhimento. Em havendo vencimento desatendido, configura-se a mora, sendo, portanto, cabível cogitar da aplicação de juros moratórios.

Os valores exacionados decorrem do não recolhimento da contribuição nos valores devidos, situação em que se caracteriza a mora, o que, segundo o professor Hugo de Brito Machado², é suficiente para que o crédito seja acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo da falta, como se infere de excerto a seguir transcrito:

“A caracterização da mora, em Direito Tributário, é automática; independe de interpelação do sujeito passivo. Não sendo integralmente pago até o vencimento, o crédito é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo da falta, sem prejuízo das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas no CTN ou em lei tributária (CTN, art. 161).”
(destaques do original)

A autuada também se insurge contra a aplicação da multa de ofício, dizendo tratar-se de confisco.

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (grifei)

O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de

² Curso de Direito Tributário, 5ª edição, Editora Forense: Rio de Janeiro, 1992, p. 125.



Processo nº : 10140.001259/97-79
Recurso nº : 120.439
Acórdão nº : 202-14.451

vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Também o professor Paulo de Barros Carvalho³ discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

“a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do designio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...)”

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do CTN, já antes citado, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, extraíndo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício -, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

In casu, a multa de ofício aplicada no lançamento, no percentual de 50%, teve por esteio o artigo 86, § 1º, da Lei nº 7.450/85, c/c o artigo 2º da Lei nº 7.683/88, e, no patamar de 75%, o artigo 86, § 1º, da Lei nº 7.450/85, e artigo 2º da Lei nº 7.683/88, c/c o artigo 4º, I, da Lei nº 8.218/91, artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, observado o mandamento do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional.

A redução do percentual da multa de ofício, como pleiteado pela recorrente, não encontra guarida, vez que não há previsão legal para tal, e o lançamento tributário deve ser estritamente balizado pelos ditames legais, devendo a Administração Pública cingir-se às determinações da lei para efetuá-lo ou alterá-lo.

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do recurso apresentado.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

³ Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 336/337.