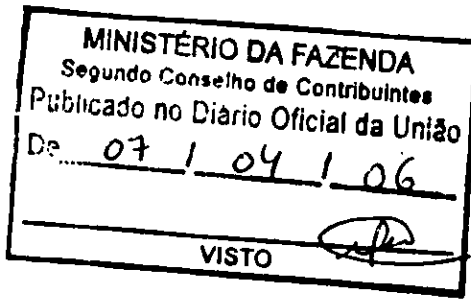




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960



2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Recorrente : DRJ EM JUIZ DE FORA - MG  
Interessada : Fertilizantes Fosfatados S/A Fosfertil

**NORMAS PROCESSUAIS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.** Por expressa determinação do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Cumpre restaurar a norma de regência da matéria anterior àquela declarada inconstitucional.

**PIS. JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. OBSERVÂNCIA DE NORMA REGULARMENTE EDITADA.** O parágrafo único do art. 100 do CTN exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora de tributo relativo à parcela não recolhida por observância de norma regularmente editada, vigente à época do pagamento e posteriormente declarada inconstitucional.

**Recurso de ofício provido em parte.**

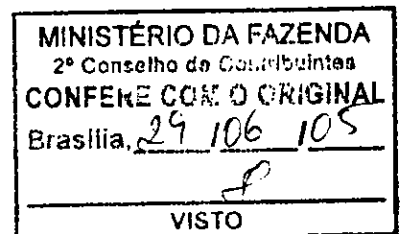
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A FOSFERTIL.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício, nos termos do voto da Relatora-Designada. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora) e Valdemar Ludvig. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 2005.

*Leonardo de Andrade Couto*  
Leonardo de Andrade Couto  
Presidente

*Maria Cristina Roza da Costa*  
Maria Cristina Roza da Costa  
Relatora-Designada

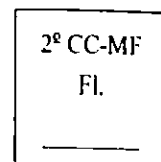
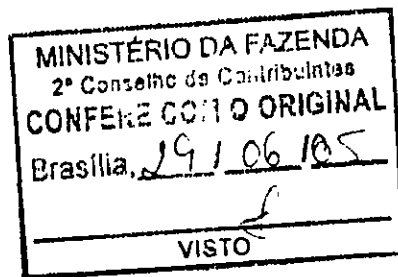


Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente), Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960

**Recorrente : FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A FOSFERTIL**

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício. Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração em 19/04/2002, exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, nos exercícios de 1993, 1994, 1995, 1996.

Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte, conforme descrito à fl. 28, a autoridade tributária relatou que:

### *"FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS*

*Valores apurados conforme bases de cálculo informadas pelo contribuinte em 17/10/2001 (folhas 9 a 17 do Processo Administrativo Fiscal), e ratificadas pela fiscalização após verificação por meio do sistema de amostragem nos livros e registros de balancetes da empresa. Os lançamentos de PIS Faturamento foram efetuados com base na Lei Complementar 7/70 e alterações posteriores.*

*Ressalta-se que em agosto de 1992 a pessoa jurídica fiscalizada era contribuinte do PASEP no período de 1/8/92 a 19/8/92 e do PIS Faturamento no período de 20/8/92 a 31/8/92, conforme informação prestada em 3/12/2001.*

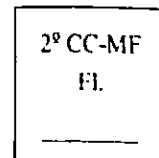
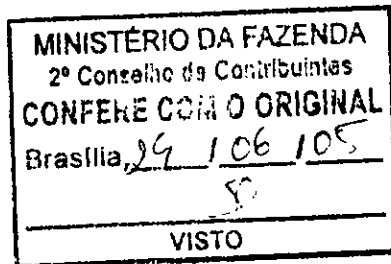
*(...)"*

A interessada, por intermédio de procurador habilitado (instrumento de fl. 52), ofereceu a peça impugnatória de fls. 44/51, onde argüiu que:

- foi alegado no auto de infração que, pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449 de 1988, voltou a prevalecer a sistemática anterior àquelas normas, utilizando a autoridade tributária as alíquotas previstas pela legislação realmente válidas, mantendo, todavia, as mesmas bases de cálculo;
- ao utilizar outro critério para o mesmo fato jurídico, deixou a fiscalização de considerar valores que representavam créditos para a impugnante, o que gerou verdadeiro desequilíbrio;
- não poderia ser mais exigido o PIS da impugnante, pois já havia decaído o direito de a fiscalização cobrá-lo, sendo que não se observou nenhuma das hipóteses de suspensão da prescrição ou da decadência, previstas na legislação tributária;
- a exigência de multa é equivocada, uma vez que a impugnante vinha recolhendo a contribuição de acordo com a norma vigente, sendo que a inconstitucionalidade dos aludidos Decretos-Leis só foi reconhecida em 1995;



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960

- o Auditor Fiscal partiu de uma interpretação errônea da lei para lavrar o auto de infração, pois desconsiderou a semestralidade, qual seja a base de cálculo representada pelo faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador, de acordo com a Lei Complementar nº 7/70.

Por meio do Acórdão/DRJ/JFA nº 4.238, de 21 de agosto de 2003, os Membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, consideraram improcedente o lançamento.

A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Exercício: 1993, 1994, 1995, 1996*

*Ementa: LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS submete-se ao prazo de decadência de dez anos, conforme determinado em lei ordinária específica, editada ao abrigo de permissivo contido em lei complementar.*

*PIS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. Em respeito ao princípio da segurança jurídica, é incabível o lançamento por insuficiência de recolhimento em relação à LC 07/70, nos casos em que o contribuinte houver extinto totalmente o crédito tributário de acordo com os Decretos-lei 2445 e 2449/88, então vigentes, mas posteriormente declarados inconstitucionais.*

*Lançamento Improcedente.*

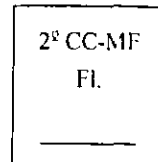
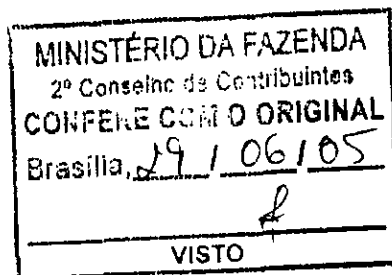
Dessa decisão a DRJ recorre de ofício, em conformidade com o art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972 c/c o disposto na Portaria/MF nº 333/1997.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960



VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso de ofício atende as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A decisão recorrida entendeu que o prazo de decadência é de dez anos, enquanto o entendimento externado pela maioria dos Conselheiros desta Câmara é de que segue a regra do CTN, no entendimento material de que o PIS não está abrangido pelas disposições da Lei nº 8.212/91. Nesse sentido, passo a detalhar o entendimento aqui exposto.

Como a ciência do lançamento ocorreu em 23/04/2002 (fl. 27), e o período de apuração compreende os meses de 08/92 a 12/95, defendo ter ocorrido a extinção do crédito tributário, face à figura da decadência, para todos os períodos lançados.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem-se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, vide os acórdãos nºs CSRF/01-04.200/2002 (DOU de 07/08/03); CSRF/01-03.690/2001 (DOU de 04/07/03) e CSRF/02-01.152/2002 (DOU de 24/06/2003).

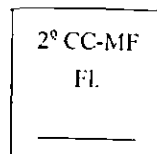
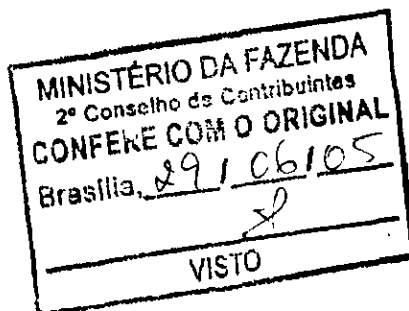
Na essência dos fatos, tem-se que o centro de divergência reside na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em se saber basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem, ambas, dois fatores: - a inércia do titular do direito; - o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação, supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960

lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.<sup>1</sup>

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.<sup>2</sup>

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito. Na verdade, a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumida: A decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida.

Em primeiro lugar há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ<sup>3</sup> que reconheceram, no passado<sup>4</sup> o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier<sup>5</sup>, teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, se refere à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Afirma o respeitável doutrinador, que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN). Reitera ainda que, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz ainda, o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões; *"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, par. 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar*

<sup>1</sup> Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

<sup>2</sup> Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

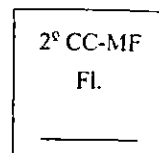
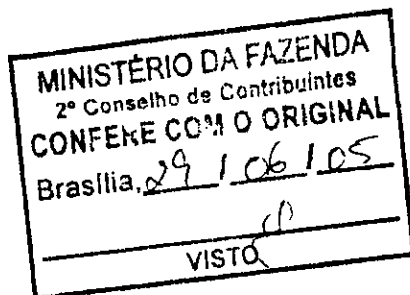
<sup>3</sup> Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ - Resp. 58.918 -5/RJ.

<sup>4</sup> atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98 88733-4).

<sup>5</sup> Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" - Dialética nº 27, pag 7/13.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960

*do exercício seguinte àquele em que o lançamento "poderia ter sido praticado" - com o prazo do art. 150, parágrafo 4º - que define o prazo em que o lançamento "poderia ter sido praticado" como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, parágrafo 4º."*

Para o doutrinador Alberto Xavier<sup>6</sup>, a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência *"é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica."* As decisões proferidas pelo STJ, são também juridicamente insustentáveis, pois as normas dos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, parágrafo 4º, aplica-se exclusivamente aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

Por outro lado, há de se questionar se a contribuição ao PIS, deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

**A Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. O art. 45 da Lei no. 8.212/91 não se aplica ao PIS, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da Seguridade Social de constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei no. 8.212/91, os créditos relativos ao PASEP, matéria dos autos, são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social.**

Dispõem mencionados dispositivos legais, in verbis:

*"ART.33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente". (grifei)*

*"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;*

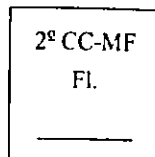
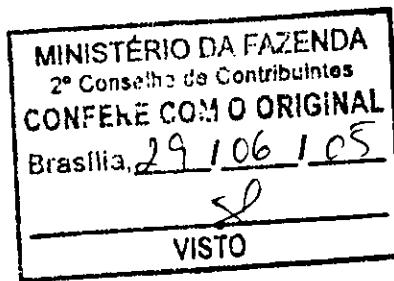
*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

<sup>6</sup> Idem citação anterior.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960



*§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.*

*§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.*

*§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.*

*§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de zero virgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.*

*§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.*

*§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral.*

Assim, em se tratando de PIS, a aplicabilidade de mencionado art. 45, tem como destinatário a seguridade social, mas as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais, seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e portanto a essas é que devem se submeter.

No mais, caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

*"Art. 150. O lançamento por homologação, que 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.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 29/06/05 VISTO
--

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960

*pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".*

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

*"Em conclusão:*

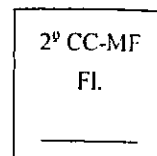
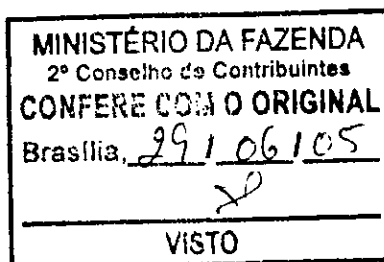
- a) nos impostos que comportam lançamento por homologação..... a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;*
- b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;*
- c)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

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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960

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

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

*Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".*

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

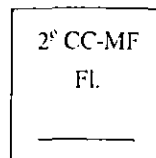
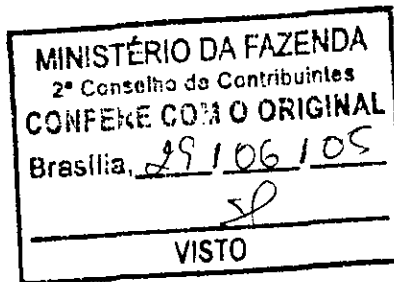
*Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.*

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

*De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960

gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. " (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

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

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."

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

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

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

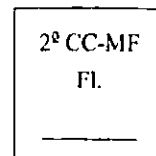
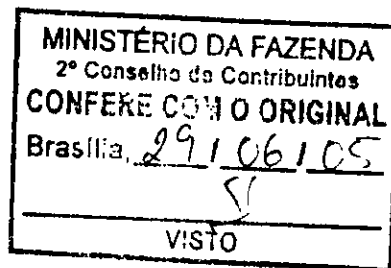
O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada,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

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

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Contribuição para o PIS natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960

encontrar respaldo no § 4º do art. 150 do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito de a Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para o PIS, para os fatos geradores lançados no auto de infração, vez que a ciência se verificou em 23/04/2002, portanto há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores (08/92 a 12/95).

Em segundo lugar, a matéria pela qual houve recurso, diz respeito à possibilidade de se exigir diferença de contribuição da contribuinte que **observou estritamente o disposto nos malfadados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88**, então em vigor. Essa é a questão. Igualmente como decidido pelo órgão julgador de primeira instância, penso que não.

Consta da decisão recorrida o que a seguir transcrevo:

## II - Mérito

*Na lide em tela, insurge a seguinte questão: a diferença a maior referente à contribuição apurada de acordo com a Lei Complementar n.º 07/70 deve ser cobrada do contribuinte que observou estritamente o disposto nos malfadados Decretos-lei 2.445 e 2.449/88, então em vigor? Ou de outra forma: tem a Resolução n.º 49/95 do Senado Federal, que suspendeu a execução dos indigitados Decretos-lei, o condão de retroagir para prejudicar o contribuinte que cumpriu suas obrigações tributárias segundo as normas assentadas nos atos declarados inconstitucionais?*

*Sustenta-se que não, pois do contrário provocar-se-ia uma situação de insegurança nas relações jurídicas visto que os recolhimentos foram feitos no período em que a própria Fazenda Pública exigia a observância daqueles Decretos-lei. Fazer retroagir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade para atingir o contribuinte que recolheu integral e espontaneamente seus tributos e contribuições significa abalar o conceito de segurança jurídica em que se fundamenta todo o Direito.*

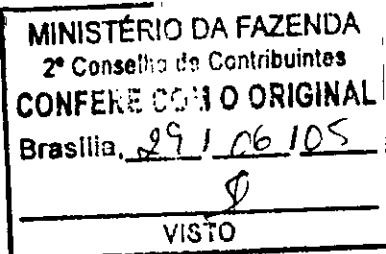
*Entende-se, pelos motivos a seguir apresentados, que a União considera definitivamente extintos os créditos tributários da contribuição para o PIS cuja quitação foi feita em conformidade com os atos declarados contrários à ordem constitucional.*

*O primeiro é que a União não considerou nulos os atos praticados àquela época. Caso os houvesse considerado nulos, estaria obrigada a restituir de ofício aos contribuintes as importâncias pagas de acordo com os Decretos-lei e, ao mesmo tempo, exigir o recolhimento da contribuição segundo as normas impostas pela Lei Complementar. Para evitar esse transtorno optou a União por convalidar os pagamentos efetuados e reconhecer indevida, apenas, a parcela excedente. Tal entendimento está implícito no art. 18 da Medida Provisória n.º 2176-79/2001 de 24/08/2001 (originária da MP n.º 1.110/95).*

*Ora, considerados válidos os atos praticados à época em que a observância dos indigitados Decretos-lei era exigida, não há que se falar em lançamento da diferença da contribuição ao PIS.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10650.000-467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960

*O segundo consiste em que, caso a União pretendesse cobrar essa diferença de contribuição, haveria, necessariamente, de conceder prazo para que os contribuintes pudessem pagá-la sem a incidência de multa e juros, já que seria descabida a cobrança desses encargos relativamente à data da ocorrência do fato gerador, como feito no presente Auto de Infração.*

*Como não foi publicado nenhum ato legal ou administrativo que exigisse o recolhimento da diferença e, ao mesmo tempo, concedesse prazo para pagamento da contribuição dentro do qual não haveria incidência de encargos moratórios, pode-se inferir, novamente, que a União considera extintos os créditos tributários cujos pagamentos foram feitos espontaneamente, antes da publicação da Resolução do Senado Federal n.º 49/95.*

*No presente caso, a Fiscalização apurou crédito tributário correspondente a recolhimento insuficiente em relação a LC 07/70 e atualizações, adotando a base de cálculo por essa preconizada, ou seja, excluída a receita financeira. Todavia, de acordo com a exegese ora acatada, não sendo constatada falta/insuficiência de acordo com que era imposto pelos precitados Decretos-lei, então vigentes, o lançamento não pode subsistir por flagrante desrespeito ao princípio da segurança jurídica.*

*Saliente-se, em que pese não ser o objeto do presente julgado, que, pelo todo exposto, não há também como a contribuinte pleitear restituição/compensação do valor recolhido com base nos indigitados Decretos-lei.*

A priori, oportuno observar que da análise do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156, de 07/05/96, a Administração Tributária, examinando a Contribuição para o PIS sob o enfoque da Resolução do Senado Federal de nº 49/95 e da MP nº 1.212/95, apresentou o posicionamento de que tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base no DL nº 2.445/88 e 2.449/88 e tal valor seja menor que o apurado com base na LC nº 7/70, não deve o Fisco cobrar a diferença visto que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação vigente à época. Portanto, ainda que o entendimento tenha sido posteriormente modificado, teria, em princípio, tal posicionamento gerado efeitos.

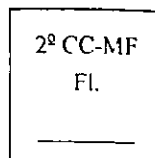
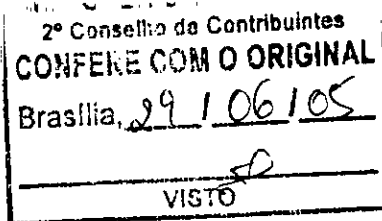
No mais, penso, que a matéria deva ser estudada à luz do “princípio da segurança jurídica” inserido também na Lei 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo) e segundo o qual busca preservar as relações jurídicas já estabelecidas ante as alterações da conjuntura política de governo. É, a meu ver, um dos pilares que sustentam o Estado Democrático de Direito e condicionam todo o sistema jurídico. Positivado no preâmbulo do texto constitucional,<sup>7</sup> a sua influência se faz sentir por todo ordenamento jurídico pátrio. O princípio da irretroatividade da lei, o respeito ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito e os institutos da prescrição e da decadência são, por exemplo, conseqüências da aplicação do princípio da segurança jurídica. Impende observar, todavia, que o valor da segurança jurídica não se resume na noção de certeza<sup>8</sup>. A grande segurança do administrado consiste na observância dos valores

<sup>7</sup> Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos na Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna (...)

<sup>8</sup> Franqueia aos destinatários da norma a possibilidade de prever como se dará a regulação das condutas.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10650.000467/2002-29

Recurso nº : 124.626

Acórdão nº : 203-09.960

positivados pelos comandos constitucionais, bem como dos princípios que se espraiam por todo ordenamento jurídico.

O preceito funciona como uma garantia para o sujeito passivo, no sentido de que sua situação não seja agravada posteriormente quando da alteração do critério jurídico adotado pelo contribuinte, que seguiu a risca a lei, em seu prejuízo. Este preceito traduz uma regra análoga à do princípio da irretroatividade da lei mais gravosa. Só que o artigo 146 do CTN, em vez de incidir genericamente sobre a lei, existe para incidir sobre atos administrativos já praticados, ou seja, lançamentos in concreto.

Ademais, o pagamento das contribuições à alíquota de 0,65%, de acordo com a norma vigente naquela ocasião, ainda que posteriormente declarada inconstitucional, extinguiu para sempre os créditos tributários dela decorrentes, nos termos da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

A exigência das "diferenças" - acrescidas dos consectários - viola os princípios da moralidade administrativa e da certeza e segurança do direito, fato que se tornado rotineiro, conduzirá à destruição do próprio direito e da vida em sociedade, porquanto de nada adiantaria ao cidadão cumprir a lei no presente, se no futuro puder ser penalizado por essa conduta.

Verifico também, outro precedente, Processo nº 10675.001319/99-69 (Recurso: 118.215), julgado em 05/12/2001, em que em razão do valor de alçada, foi revisto, pelo Conselho de Contribuintes, e por unanimidade, negado provimento ao recurso de ofício. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Tipo do Recurso: DE OFÍCIO -Matéria: PIS

Recorrente: DRJ-JUIZ DE FORA/MG

Relator: Eduardo da Rocha Schmidt

Decisão: ACÓRDÃO 202-13.495

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso de ofício.

*Ementa: PIS - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO - Em respeito aos princípios da razoabilidade, da moralidade e da segurança jurídica, é incabível o lançamento por falta/insuficiência de recolhimento em relação à LC nº 07/70, quando o contribuinte houver extinto totalmente o crédito tributário de acordo com os Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, de 1988. Recurso de ofício a que se nega provimento.*

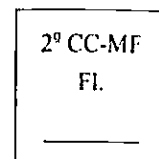
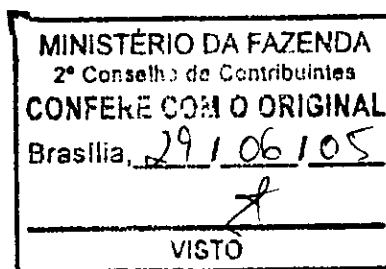
Também, oportuno registrar, adotar e transcrever parte das razões de decidir expendidas pelo Delegado de Julgamento da DRJ de Juiz de Fora – MG, no Processo nº 10660.001238/00-24:

*“Neste ponto aflora-se a seguinte questão: a diferença a maior referente à contribuição apurada de acordo com a Lei Complementar nº 7/1970 deve ou não ser cobrada do contribuinte que observou estritamente o disposto nos Decretos-leis? Ou de outra forma: tem ou não a Resolução do Senado Federal no. 49/1995 o condão de retroagir para prejudicar o contribuinte que cumpriu suas obrigações tributárias segundo as normas assentadas nos atos declarados inconstitucionais?”*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960



*Entende-se, pelos dois motivos a seguir apresentados, que a União considera definitivamente extintos os créditos tributários da contribuição para o PIS cuja quitação foi feita em conformidade com os atos declarados contrários à ordem constitucional.*

*O primeiro é que a União não considerou nulos os atos praticados àquela época. Caso os houvesse considerado nulos, estaria obrigada a restituir de ofício aos contribuintes as importâncias pagas de acordo com os Decretos-leis e, ao mesmo tempo, exigir o recolhimento da contribuição segundo as normas impostas pela Lei Complementar. Para evitar esse transtorno optou a União por convalidar os pagamentos efetuados e reconhecer indevida, apenas, a parcela excedente. Tal entendimento está implícito no abaixo transcrito artigo 18 da Medida Provisória no. 1.973-67/2000:*

*"Art. 18 – Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:*

*(...) VIII – à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do decreto-lei no. 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei no. 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar no. 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.*

*(...) § 2º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantias pagas."*

*Ora, considerados válidos os atos praticados à época em que a observância dos indigitados Decretos-leis era exigida, não há que se falar em lançamento da diferença da contribuição ao PIS.*

*O segundo consiste em que, caso a União pretendesse cobrar essa diferença de contribuição, haveria, necessariamente, de conceder prazo para que os contribuintes pudessem pagá-la sem a incidência de multa e juros, já que seria descabida a cobrança desses encargos relativamente à data da ocorrência do fato gerador, como feito no presente Auto de Infração.*

*Como não foi publicado nenhum ato legal ou administrativo que exigisse o recolhimento da diferença e, ao mesmo tempo, concedesse prazo para pagamento da contribuição dentro do qual não haveria incidência de encargos moratórios, pode-se inferir, novamente, que a União considera extintos os créditos tributários cujos pagamentos foram feitos espontaneamente, antes da publicação da Resolução do Senado Federal no. 49/1995.*

*Contudo, com o advento da Resolução do Senado Federal, o lançamento da contribuição que não havia sido até aquela data espontânea e integralmente quitada, deverá ser efetuado segundo as disposições contidas na Lei Complementar no. 7/1970 e alterações posteriores.*

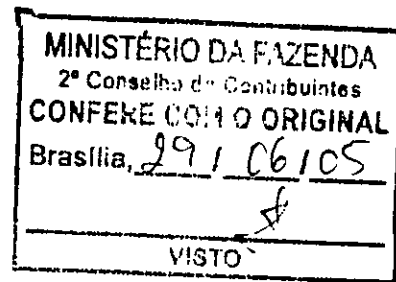
*Pelo exposto há que se afastar o lançamento de ofício relativamente aos meses em que a contribuição para o PIS foi espontânea e integralmente quitada e manter-se o lançamento nos meses em que não houve recolhimento integral, nas condições previstas à época".*

*Além do mais, esse pensamento se ajusta à lição veiculada pelo art. 5º, inciso XXXVI de nossa Carta Magna, que determina ser imutável o ato jurídico perfeito, como o é, pagamento de tributo observando a legislação de regência, à época da ocorrência do fato gerador.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960



*O contrário, como enfatizado, seria uma seara fecunda para disseminar a insegurança jurídica, tão importante para a paz social.*

No mesmo sentido é a fundamentação expendida pelo Julgador Singular da DRJ, no Processo nº 10120.002288/96-23 que também acolho e adoto:

*"Seria racional exigir diferenças de um contribuinte que cumpriu a lei vigente à época de ocorrência dos fatos geradores?"*

*Foi exatamente isso que ocorreu no caso concreto; relativamente a aplicação da alíquota prevista na norma complementar, que gerou os valores lançados, relativos aos períodos de apuração de janeiro de 1991 a janeiro de 1995.*

*Desde logo é necessário deixar assente que não foi verificada nenhuma inovação na situação fática da empresa.*

*Portanto, a questão a ser deslindada é saber se é legalmente possível exigir diferenças por alteração do critério jurídico que norteou os pagamentos/parcelamentos efetuados pela contribuinte.*

*Ao determinar a aplicação da LC nº 7/1970 aos processos em andamento, a Administração está alternando o critério jurídico utilizado na lavra de lançamento anterior, já notificado ao sujeito passivo.*

*Pouco importa se a mudança de critério decorreu de mudança na interpretação da lei por vontade própria ou por declaração de inconstitucionalidade ou, ainda, se resultante de erro de direito.*

*O relevante é perquirir se a alteração no critério jurídico está sendo introduzida in pejus ou in melius relativamente à situação do sujeito passivo. Vejamos.*

*O Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 146 estabelece:*

*"A modificação introduzida, de ofício ou em razão de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução." (grifei).*

*Observe-se que a norma fala na mudança de critério jurídico e não na modificação da situação fática.*

*Se ocorresse alguma alteração na situação fática, eventualmente não considerada no lançamento anterior, a hipótese seria regulada por um dos incisos do artigo 149 do CTN*

*A inteligência do artigo 146 deve ser feita em conjunto com os artigos 145 e 149. O art. 145 estabelece as hipóteses em que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado. Dentre elas estão as hipóteses arroladas no artigo 149, que cuidou exclusivamente de inovações na situação fática considerada no lançamento anterior.*

*Verifica-se que o art.145 em momento algum se referiu ao art. 146 que, como se viu linhas atrás, cuidou somente de inovações no critério jurídico.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 29/06/05 VISTO
--

2º CC-MF Fl.
-----------------

*Logo é inequívoco que o fisco não pode invocar o erro de direito ou a mudança na interpretação da lei para modificar in pejus lançamento anteriormente notificado ao contribuinte, esteja pago ou não o crédito tributário correspondente.*

*O preceito funciona como uma garantia para o sujeito passivo, no sentido de que sua situação não seja agravada quando a Administração resolver alterar o critério jurídico adotado em lançamento anterior, impedindo que ela, unilateralmente, promova alterações em prejuízo do contribuinte. Este preceito traduz uma regra análoga a do princípio da irretroatividade da lei mais gravosa.*

*Só que o artigo 146, em vez de incidir genericamente sobre a lei, existe para incidir sobre atos administrativos já praticados, ou seja, lançamentos in concreto. Contudo, nada impede a modificação do lançamento in melius, como ocorreu no caso da MP 1.175/95, art. 17, VIII, que determinou a exclusão dos valores excedentes ao que seria devido pela LC nº 7/70. De forma igualitária, vale dizer que devem ser garantidos os pagamentos/ parcelamento efetuados de conformidade com a regra reinante na época do adimplemento da obrigação.*

*Ademais, o pagamento das contribuições à alíquota de 0,65%, de acordo com a norma vigente naquela ocasião, ainda que posteriormente declarada inconstitucional, extinguiu para sempre os créditos tributários dela decorrentes, nos termos da Lei nº5.172/1966(CTN)."*

*(...) "A exigência das "diferenças" - acrescidas dos consectários - viola os princípios da moralidade administrativa e da certeza e segurança do direito, fato que se tornando rotineiro, conduzirá à destruição do próprio direito e da vida em sociedade, porquanto de nada adiantaria ao cidadão cumprir a lei no presente, se no futuro puder ser penalizado por essa conduta. O sujeito passivo não é devedor nem mesmo do valor original das diferenças, sendo inaplicável, portanto, o CTN, art. 100."*

Desta forma, tendo o contribuinte sido compelido a pagar a contribuição pela norma imperfeita, ou seja, tendo recolhido corretamente a contribuição devida, pela observância das regras estabelecidas nas legislações vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, não pode ser penalizado por este ato, considerado perfeito e acabado.

Em virtude de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto, quer pela decadência (não reconhecida pela autoridade julgadora de primeira instância) quer pela não impossibilidade de se exigir diferenças daquele que observou a norma legal.

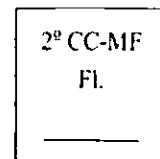
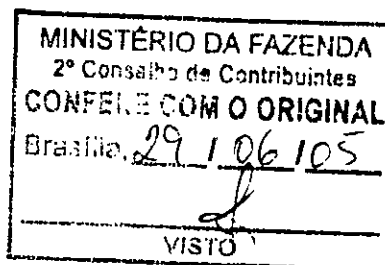
Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 2005.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960



VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA  
RELATORA-DESIGNADA

Reporto-me ao relatório e voto de lavra da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López.

O objeto da presente controvérsia é a exigência fiscal da diferença de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no período de janeiro a outubro de 1995, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, restabelecendo a exigência da contribuição pela alíquota de 0,75% e não pela de 0,65%, neles estabelecida.

A ilustre relatora, acolhendo as alegações, negou provimento ao recurso de ofício da autoridade *a quo*.

Peço vênia para discordar dos fundamentos e conclusão a que chegou a e. relatora relativamente à ocorrência do fato jurídico perfeito e acabado praticado com base em norma declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Complementando os fundamentos da decisão de primeira instância, reproduzo abaixo o teor do parágrafo único do artigo 4º do citado Decreto nº 2.346, de 10/10/1997:

*“Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

É de solar clareza a determinação da norma legal de se proceder ao afastamento da lei declarada inconstitucional, independente dos efeitos que produzir para qualquer das partes.

Sendo assim, a administração tributária federal cumpre o pressuposto legal tanto quando a circunstância conduz à liberação da exigência fiscal quanto quando a ela obriga, sendo este o caso sob análise.

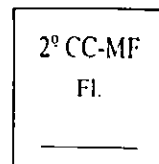
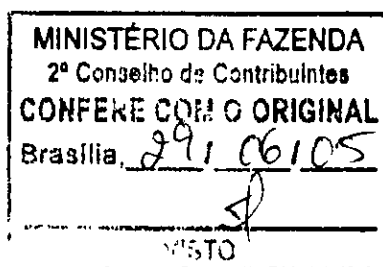
Pelos mesmos motivos expostos não entendo como cobrança retroativa o lançamento da parcela dos valores insuficientemente recolhidos. A Administração tributária, em procedimento regular de exame do lançamento efetuado por homologação, procedeu à sua homologação, exigindo o crédito tributário como devido pela lei restabelecida em sua plenitude, a teor do artigo 150 e seu § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN.

Não se pode olvidar que a recorrente efetivamente recolheu a exação consoante lei vigente à época do recolhimento, mesmo que posteriormente suspensa em seus efeitos, por inconstitucionalidade. Destarte, sob o manto do artigo 100, parágrafo único, do CTN, entende a maioria desta Câmara deva ser afastada a exigência de multa de ofício e juros de mora.

Reza o parágrafo único do referido artigo:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10650.000467/2002-29  
Recurso nº : 124.626  
Acórdão nº : 203-09.960

*parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Reforçando esse posicionamento, extrai-se dos ensinamentos do Professor James Marins<sup>9</sup>, ao falar do princípio da autotutela vinculada do ente tributante. Acertadamente, o citado mestre defende que se o Estado mantém, na esfera executiva, mecanismos de apreciação do inconformismo do contribuinte, não pode afastar-se do dever de oferecer ao cidadão os meios necessários para que a solução da lide se dê de modo satisfatório sob o prisma do Direito.

À época em que os recolhimentos foram tempestivamente efetuados vigiam os famigerados Decretos-Leis. Deles, decorreram atos normativos expedidos pela autoridade competente, tal como a Resolução nº 01, de 29/07/1988, do Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP, DOU de 30/07/1988, determinando forma e prazo de recolhimento da contribuição, dando executoriedade às normas legais.

Efetuados os recolhimentos em razão de norma impositiva até então considerada válida, não é cabível, ao se exigir a complementação do tributo que se constatou, posteriormente, ter sido legalmente, porém insuficientemente, recolhido, que se penalize o contribuinte por uma situação singular a que não deu causa. Esta a melhor exegese do reproduzido parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

Não se trata de penalizar o contribuinte que cumpriu devidamente a legislação em vigor, nem de ripristinar legislação revogada. Trata-se de apurar as conseqüências e o alcance da declaração de inconstitucionalidade de norma que atinge positiva ou negativamente tanto a Fazenda Nacional quanto o contribuinte.

Pelo exposto, o voto da maioria desta Câmara, nesta parte, é por dar provimento parcial ao recurso para manter o lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, apurada com observância da Lei Complementar nº 7/70 e afastar a exigibilidade dos consectários legais – multa de ofício e juros de mora sobre os valores lançados em razão da insuficiência nos pagamentos efetuados, porém em decorrência de cumprimento da legislação vigente à época dos recolhimentos.

Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 2005

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

<sup>9</sup> MARINS. James. Direito Processual Tributário Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Dialética. p.