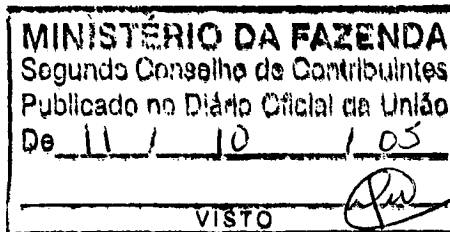




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.006840/99-06
Recurso nº : 123.321
Acórdão nº : 202-15.612

Recorrente : MOCOCA S/A PRODUTOS ALIMENTÍCIOS
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

NORMAS PROCESSUIAS – DECADÊNCIA DO PIS.

O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS não é inferior a 05 anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador..

PIS. Com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, voltou a vigor, com eficácia plena, a Lei Complementar nº 7/70, por conseguinte, a contribuição era devido, desde o início, nos termos da lei restaurada. Se os recolhimentos efetuados com base nos viciados decretos não foram suficientes para cobrir o débito tributário calculado nos termos da legislação revivida, eventuais diferenças advindas do restabelecimento da sistemática de cálculo prevista na norma restaurada, não recolhida espontaneamente pelo sujeito passivo, enseja sua constituição, de ofício, acrescidas de juros de mora, bem como de multa de ofício.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **MOCOCA S/A PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski (Relator). Designado o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2004


Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/



Processo nº : 10830.006840/99-06

Recurso nº : 123.321

Acórdão nº : 202-15.612

Recorrente : MOCOCA S/A PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração do qual a Contribuinte fora intimada em 27.08.99 relativamente à Contribuição ao PIS concernente aos fatos geradores de 30.01.95, 28.02.95, 30.03.95, 30/04/95 e 30.09.95, no valor histórico total de R\$ 98.605,98, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 18, *in verbis*:

“A empresa declarou, nas DCTFs dos meses de 01 a 04 e 09/95 (...), valores de PIS inferiores aos calculados conforme base de cálculo indicadas nas planilhas de fls. 09/13, planilhas estas elaboradas pelo próprio contribuinte. Tais cálculos foram efetuados conforme legislação vigente na época, ou seja, DLs 2445 e 2449/88, com base de cálculo de receita bruta mais a receita financeira e alíquota de 0,65%, estando consubstanciados na TABELA 1 às fls. 14.

Considerando-se que a empresa não recolheu corretamente conforme a legislação da época, o presente lançamento está sendo realizado de acordo com a legislação atual, ou seja, pela LC-07/70, tendo em vista a Resolução do Senado No. 49/95, que suspendeu a execução dos DLs 2445 e 2449/88.”

Às fls. 22/56, impugnação da Contribuinte, aduzindo, em síntese, que a verificação dos recolhimentos deveria ter sido feita à luz da legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (Decretos nº 2.445/88 e 2.449/88), conforme orientação expressada no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/96. Aduz, ademais, que sua pretensão encontra respaldo no artigo 144 do Código Tributário Nacional, segundo o qual *“o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”* Alternativamente, requer a revisão do lançamento considerando-se que o Sar. Fiscal autuante não teria levado em consideração que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, nos termos da própria Lei Complementar nº 7/70, deve corresponder ao faturamento de seis meses antes do vencimento do tributo.

Apreciando aquela impugnação, decidiu a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP pelo seu indeferimento, conforme o v. acórdão de fls. 77/84, assim ementado:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de Apuração: 01/01/1995 a 30/04/1995, 01/09/95 a 30/09/95.

Ementa: LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70. ALÍQUOTA E BASE DE CÁLCULO. Com a Resolução nº 49, de 09 de outubro de 1995, do Senado Federal, no período abrangido pelos DL 2.445 e 2.449, ambos de 1988, o PIS deve ser recolhido segundo a Lei Complementar nº 7, de 1970, e alterações da legislação superveniente. Destarte, mantém-se a exigência do PIS relativa à diferença entre as alíquotas de 0,65% e 0,75%.



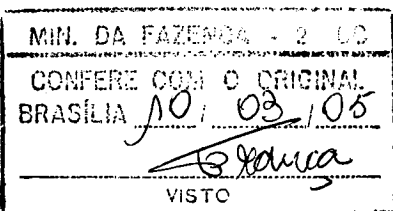
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.006840/99-06
Recurso nº : 123.321
Acórdão nº : 202-15.612

PIS. BASE DE CÁLCULO. FATO GERADOR.

A base de cálculo vincula-se ao fato tributável para que surja a obrigação tributária. Aquela há de retratar, em valores, a real dimensão do fato gerador, pelo que o art. 6º da Lei Complementar 7, de 1970, veicula norma sobre prazo de recolhimento e não regra especial sobre base de cálculo retroativa da referida contribuição ao PIS, conforme Parecer PGFN/CAT/ nº 437/98, aprovado pelo Ministro da Fazenda.



Lançamento Procedente.”

Irresignada com essa decisão, apresentou a Contribuinte, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 91/129, que ora se julga, basicamente repisando os argumentos já lançados em sua impugnação.

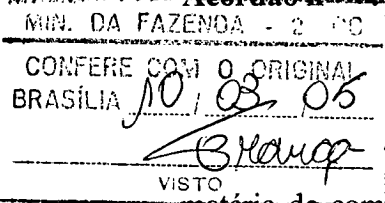
É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.006840/99-06
Recurso nº : 123.321
Acórdão nº : 202-15.612



VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI

Verifico, inicialmente, que o Recurso Voluntário é tempestivo e trata de matéria de competência deste Egrégio Conselho. Instruído com a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento de fls. 130, dele conheço.

Como relatado, trata-se de auto de infração do qual a Recorrente fora intimada em 27.08.99 relativamente à Contribuição ao PIS concernente aos fatos geradores de 30.01.95, 28.02.95, 30.03.95, 30/04/95 e 30.09.95.

Entendo ter se operado a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores encerrados anteriormente a 27.08.95, que ora suscito de ofício, independentemente de requerimento do Recorrente, com base no princípio da moralidade administrativa, insculpido no artigo 37 da Constituição Federal – mesmo porque, operada a decadência, é esta insanável.

As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem especificadas.

Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149 da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar, afastando-se, portanto, eventual aplicação do disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, sendo quinquenal o prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo à contribuição ao PIS. Por essa razão, à falta de lei complementar específica dispendo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral prevista no art. 173 do CTN para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador, *in verbis*:

“Art. 150.....

.....

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

A partir da leitura do dispositivo legal acima transcrito, pode-se concluir que o Fisco não homologa o pagamento, diversamente do que possa parecer à primeira leitura, mas sim

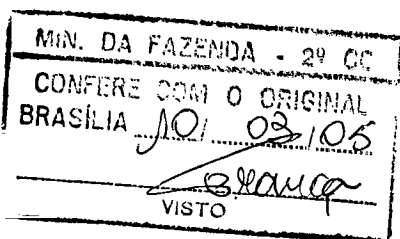


Processo n° : 10830.006840/99-06
Recurso n° : 123.321
Acórdão n° : 202-15.612

a atividade do contribuinte que deu azo à incidência do tributo, entendimento que compartilho com o d. Conselheiro José Antonio Minatel, *in verbis*:

"(...)

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação do 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.



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 com todas as letras 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 obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologado o que não está pago.

(...)". (1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, Ac. n.º 108-4393, Relator Conselheiro José Antonio Minatel).

Neste mesmo sentido vem decidindo a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, *in verbis*:

"... o que se homologa não é o pagamento, mas a atividade exercida pelo sujeito passivo; e se for expressa essa homologação deverá recair sobre o procedimento total do administrado...

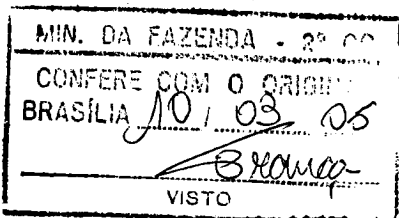
6. Conseqüentemente, data venia dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento". (Ac. CSRF n.º 01-0.174/81, Relator Conselheiro Presidente Amador Outerelo Fernandez)

"Trata-se de matéria já objeto de decisão por parte desta Câmara Superior, exaustivamente analisada no voto proferido pelo insigne Conselheiro Presidente, Dr. Urgel Pereira Lopes, conforme, Acórdão n.º CSRF/01-0.370, de 23.09.83, do qual pedimos venia para transcrever as conclusões:



Processo nº : 10830.006840/99-06
Recurso nº : 123.321
Acórdão nº : 202-15.612

'a) nos impostos que comportam o lançamento por homologação, como, por exemplo, o IPI, o ICM e, neste caso, o imposto de renda na fonte, 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) transcorridos 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 ficta, 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 (ressalvados 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 do 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 caso de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-á 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".(Ac. CSRF n.º 01-01.036/90, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral).

Vejamos, agora, o caso concreto.

Intimada a Recorrente apenas em 27.08.99 dos termos do presente auto de infração, decaiu o Fisco de seu direito-dever de proceder ao lançamento das parcelas relativas aos fatos geradores encerrados anteriormente a 27.08.95, remanescendo, apenas, a contribuição referente ao mês de setembro de 1995, que ora se julga.

Assim dispõe o artigo 144 do Código Tributário Nacional:



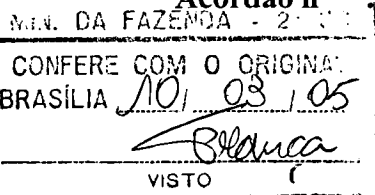
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.006840/99-06

Recurso nº : 123.321

Acórdão nº : 202-15.612



“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

Conforme os ensinamento de Mizabel Derzi (*in* Balleiro, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio de Janeiro, 11ª Edição, 1999, p. 795), *“a regra do art. 144, caput, que é regra de Direito material, regente do conteúdo substancial do lançamento e que deve refletir a estrutura fundamental do tributo, não encontra nenhuma exceção (...). E nem poderia, uma vez que é simples desdobramento, no Direito Tributário, do princípio da irretroatividade das leis, tão insistentemente consagrado na Constituição de 1988. Assim, mesmo que, à época da efetuação do lançamento, estiver totalmente revogada a lei vigente na data do fato jurídico, dar-se-á a ultratividade plena da lei ab-rogada, não se podendo aplicar lei nova, de vigência posterior à ocorrência do fato jurídico.”*

De fato, não restam dúvidas quanto à aplicabilidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 aos fatos geradores encerrados anteriormente à edição da Resolução nº 49 do Senado Federal, tendo este sido o entendimento esposado pelo próprio Fisco em relação aos pedidos de repetição de indébito formulado pelos contribuintes que recolheram a mencionada exação com base nos malsinados Decretos-lei. Entendimento diverso representaria flagrante violação ao disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional, mormente quando a Recorrente sequer discutiu em juízo a constitucionalidade daqueles diplomas legais.

Como destacado pela Recorrente em seu apelo administrativo, a própria Coordenação-Geral do Sistema de Tributação já se manifestou quanto ao tema ao editar o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/96, segundo o qual *“a Resolução do Senado impede a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstitui por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas.”*

Por derradeiro, tenho para mim que não pode querer o Fisco valer-se do melhor de dois mundos, ora defender a tese pela aplicação *ex nunc* dos efeitos da Resolução do Senado Federal nº 49, e ora defender sua aplicação *ex tunc*, como no caso em discussão, principalmente ao ter procedido ao lançamento ora discutido sem ao menos ter levado em consideração a questão da semestralidade da base de cálculo da Contribuição ao PIS, tantas vezes reiterada em diversos julgamentos oriundos deste Egrégio Conselho de Contribuintes.

Por essas razões, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2004

MARCELO MARCONDES MEYER-KOZŁOWSKI



Processo nº : 10830.006840/99-06

Recurso nº : 123.321

Acórdão nº : 202-15.612

CONF. DA FAZENDA

CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 10/03/05

VISTO

VOTO DO CONSELHEIRO HENRIQUE PINHEIRO TORRES
RELATOR-DESIGNADO

Sendo tempestivo o recurso, e presentes os demais requisitos de admissibilidade, passo a decidir.

A primeira questão a ser enfrentada diz respeito à questão da decadência da contribuição, pois, ao contrário do alegado pelo ilustre relator, o prazo para constituição do crédito tributário, à época do lançamento fiscal não havia expirado, ainda que contado pela regra do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Senão vejamos: a exigência fiscal refere-se aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a abril de 1995, bem como no mês de setembro desse ano e a ciência do lançamento foi dada em 27 de agosto de 1999. Tomando-se o termo *a quo* a data de ocorrência do fato gerador, a Fazenda Nacional poderia haver efetuado o lançamento até 31 de janeiro de 2.000. Como a ciência foi dada em 27 de agosto de 1999, não há falar-se em decadência.

A outra questão que me leva a divergir do relator é a que pertinente à possibilidade de a Fazenda Nacional lançar a diferença da contribuição entre o que foi pago com base nos malsinados decretos-leis e a devida com base na Lei Complementar nº 07/1970 e alterações válidas.

Primeiramente, é preciso dizer que o posicionamento esposado neste voto diverge do por mim adotado em julgamentos recentes de casos semelhantes decididos neste Colegiado. Aqui faço a *mea culpa*, errei e não me envergonha reconhecer, de público, o erro cometido. Explico: nos debates desses julgamentos, pareceu-me mais consentânea com o bom direito a posição defendida pelo insigne relator, mas a solitária, porém aguerrida, defesa da tese contrária abraçada pela Conselheira Ana Neyle Olympo Holanda, levou-me a estudar com afincos essa tormentosa questão. Finalmente, após muita pesquisa e longa reflexão firmei o entendimento de que a solução mais escorreita para o caso é a exposta nas linhas abaixo.

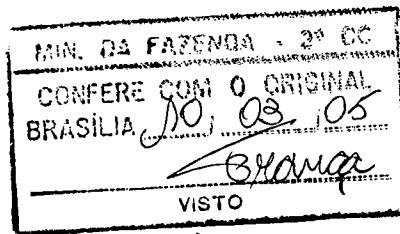
Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos indigitados Decretos-Leis, a contribuição passou a ser devida nos termos da legislação por eles alterada, a qual voltou a vigor plenamente, porquanto a declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica tem natureza declaratória e produz efeitos *ex tunc*, como se o viciado diploma legal nunca tivesse existido no mundo jurídico. Isso quer dizer que o tributo era devido, desde o início, nos termos da lei restaurada, como se as modificações introduzidas pela maculada norma tivessem sido apagadas, ou melhor, nunca tivessem existido. No caso concreto, a contribuição deveria haver sido recolhida, até fevereiro de 1996, nos termos da Lei Complementar nº 7, e posteriores alterações (válidas).

Com isso, se os recolhimentos efetuados com base nos viciados decretos não foram suficientes para cobrir o débito tributário calculado nos termos da legislação revivida, o sujeito passivo, deveria, por se tratar de tributo por homologação, recolher as eventuais diferenças advindas do restabelecimento da sistemática de cálculo prevista na norma restaurada. Se assim não procedeu, resta patente sua inadimplência fiscal, fato este, que, *de per se*, enseja a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006840/99-06
Recurso nº : 123.321
Acórdão nº : 202-15.612



2º CC-MF
Fl.

constituição, ¹de ofício, do crédito tributário não satisfeito (da diferença). A este devem ser acrescidos juros de mora, bem como multa de ofício correspondente a 75% do imposto não recolhido ao Tesouro, como previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional (norma geral) e na legislação específica arrolada no enquadramento legal às fls. 56 a 57 dos autos.

De outro lado, entendo que o disposto no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional não se aplica ao caso em questão, porque a inadimplência do sujeito passivo, no tocante às diferenças havidas entre o recolhido com base em lei declarada inconstitucional e o devido em observância da norma inserta na legislação restaurada, não decorreu da observância, pelo sujeito passivo, de nenhuma das normas complementares listadas nos incisos componentes do mencionado artigo. Demais disso, no caso de declaração de inconstitucionalidade, diferentemente de qualquer das hipóteses tratadas nos incisos suso mencionados, desfaz-se, desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, com todas as conseqüências dele derivadas, vez que as normas inconstitucionais são nulas, destituídas de qualquer carga de eficácia jurídica, alcançando a declaração de inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo, no dizer de ²Alexandre de Moraes, *os atos pretéritos com base nela praticados (efeitos ex tunc)*. Assim, a declaração de inconstitucionalidade

“decreta a total nulidade dos atos emanados do Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – a possibilidade de invocação de qualquer direito”.

Por outro lado, a norma do parágrafo único do artigo 100 do CTN somente tem aplicação nas hipóteses em que o sujeito passivo vinha observando as normas complementares listadas nos incisos desse artigo e, com o novo entendimento ou alteração jurídica de tais normas, recolheu espontaneamente eventuais diferenças de tributo resultante da novel situação jurídica. Assim, mesmo que se pudesse estender, por analogia às hipóteses previstas nos incisos do artigo 100, os benefícios do citado parágrafo único ao caso de diferença de tributo a recolher surgida com o ressurgimento de critérios jurídicos decorrente da restauração de norma, ainda assim, ditos benefícios não alcançariam o caso em análise, porquanto a reclamante não recolheu espontaneamente a diferença do tributo apurada nos termos da Lei Complementar nº 7/1970 e alterações posteriores.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2004

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

¹ Sendo a obrigação tributária satisfeita extemporaneamente, ainda que de forma espontânea, os juros moratórios são devidos.

² Direito Constitucional. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2.002. pp. 624/625.