



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10880.004870/97-21
Recurso nº : RP/RD 201-112267
Matéria : PIS
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e REIPLAS IND. e COM. MAT. ELÉTRICOS LTDA
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.
Sessão de : 17 de outubro de 2005
Acórdão nº : CSRF/02-02.067

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS. DECADÊNCIA. - É de cinco anos o prazo de decadência para lançamento do PIS, contados, na hipótese de haver pagamento antecipado, da data do fato gerador da obrigação.

NORMAS PROCESSUAIS – DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – efeitos. Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/1988 e 2.449/1988, 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 do direito. Eventual diferença de tributo decorrente da legislação restaurada deve ser lançada, de ofício, corrigida monetariamente e acrescida de juros moratórios e multa de ofício, quando o sujeito passivo não a recolher espontaneamente.

Recursos especiais da Fazenda Nacional e do contribuinte negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos interpostos pela FAZENDA NACIONAL e REIPLAS IND. e COM. MAT. ELÉTRICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto que deu provimento parcial ao recurso e, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial do contribuinte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Rogério Gustavo Dreyer, Antonio Bezerra Neto que deram provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Processo nº : 10880.004870/97-21

Acórdão nº : CSRF/02-02.067



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



HENRIQUE PINHEIRO TORRES
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 10 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA e MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira ADRIENE MARIA DE MIRANDA.

Processo nº : 10880.004870/97-21

Acórdão nº : CSRF/02-02.067

Recurso nº : RP/RD 201-112.267

Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e REIPLAS IND. e COM. MAT. ELÉRICOS LTDA

RELATÓRIO

Conforme se verifica no Acórdão nº 201-76.008, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento parcial a recurso voluntário, no qual ficou reconhecido que o prazo de decadência para a Fazenda Pública efetuar o lançamento do PIS é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador e que em relação ao período não atingido pela decadência, a contribuição deve ser exigida com alíquota de 0,75%, aplicada sobre o faturamento do sexto mês anterior ao do recolhimento.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial com base no pressuposto de contrariedade à lei, alegando, em síntese, que o acórdão fustigado negou vigência ao art. 45 da Lei nº 8.212/91. Ao utilizar o argumento de que a Lei nº 8.212/91 regulou matéria reservada à lei complementar, a Câmara acabou declarando incidentalmente a inconstitucionalidade da referida lei, o que escapa à sua esfera de competência. Acrescentou que se tal decisão for mantida, não poderá ser revertida perante o Judiciário. Sustentou que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 é aplicável ao caso concreto porque a fixação do prazo de decadência não se insere no contexto das normas gerais de direito tributário, a que alude o art. 146, III da Constituição. Relativamente à semestralidade da base de cálculo, alegou que o art. 6º parágrafo único da LC nº 7/70 não tratou da base de cálculo, mas sim que veicula norma relativa ao prazo de recolhimento, que foi alterado por leis posteriores.

O Recurso foi recebido pela Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Intimado às fls. 332, em 13/11/2002, o contribuinte apresentou contra-razões (fls. 339/359) e Recurso de Divergência (fls. 423/445) em 28/11/2002.

Em suas contra-razões o contribuinte sustentou que o art. 6º parágrafo único da LC nº 7/70 tratou da base de cálculo do PIS e não de prazo de recolhimento e que o prazo de decadência é de cinco anos, conforme estabelece o art. 150 § 4º do CTN.

No Recurso de Divergência alegou o contribuinte que efetuou o recolhimento do PIS com base na alíquota de 0,65%, cumprindo rigorosamente as normas jurídicas então em vigor e que a Fazenda não pode muitos anos depois modificar o critério jurídico para exigir a diferença de alíquota com base na Resolução nº 49/95, sob pena de afrontar os artigos 100, 145, 146 e 149 do CTN, o Parecer PGFN nº 1.185/95, e o Parecer MF/Cosit/Dipac nº 56, de 07/05/96.

A Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho deu seguimento ao Recurso de Divergência do contribuinte.

É o relatório. //



Processo nº : 10880.004870/97-21

Acórdão nº : CSRF/02-02.067

VOTO

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

Os dois Recursos Especiais preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles tomo conhecimento.

Aprecio em primeiro lugar o Recurso da Fazenda Nacional.

Relativamente à decadência do direito de lançar o PIS, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 10 de maio de 2004, decidiu que se aplicam ao PIS os prazos de decadência previstos no Código Tributário Nacional, conforme demonstra a ementa do acórdão CSRF/02-01.675, abaixo reproduzida:

PIS – DECADÊNCIA. Aplica-se ao PIS, por sua natureza tributária, os prazos decadenciais estatuídos nos artigos 173 e 150, § 4º, do CTN.

No mesmo sentido, foram exarados os acórdãos CSRF/02-01.680, 02-01.647 e 02-01.760.

Dessa forma, tendo decidido a Câmara Superior pela não aplicação ao PIS da disposição do art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, e pela aplicação das disposições do CTN, resta saber qual dos dispositivos mencionados aplica-se ao presente caso.

Nos termos da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN somente na hipótese de haver pagamento antecipado. Caso não haja pagamento, desloca-se a regra de contagem do prazo para o art. 173.

No presente caso, conforme demonstrado às fls. 13/41, houve pagamentos, de forma que a regra a ser adotada é a do art. 150, § 4º, do CTN.

O auto de infração foi notificado ao contribuinte em 26/02/1997, abarcando períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1990 e julho de 1996.

Portanto, pela regra do art. 150, § 4º do CTN foram atingidos pela decadência os períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1990 e janeiro de 1992.

Assim, no tocante à decadência, ressaltando a minha posição pessoal, mas adotando o entendimento da CSRF, voto por negar provimento ao recurso, para reconhecer a sua ocorrência em relação aos períodos de janeiro de 1990 a janeiro de 1992, tal como decidido no acórdão recorrido.

VOTO VENCIDO

Passo a apreciar o Recurso de Divergência do contribuinte.

O objeto do recurso é o cabimento ou não da exigência da diferença da contribuição ao PIS adotando-se a alíquota e base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 7/70 em relação ao que foi pago com base nos decretos-leis inconstitucionais.

Processo nº : 10880.004870/97-21

Acórdão nº : CSRF/02-02.067

Sem embargo das dúvidas existentes na época dos fatos geradores sobre a questão da eficácia *ex tunc* ou *ex nunc* da resolução do senado, cujo deslinde determinaria ou não a exigência de eventuais diferenças do PIS, não se pode perder de vista que no seio da própria Administração Tributária existia orientação no sentido de que as diferenças não deveriam ser cobradas dos contribuintes que efetuaram regularmente os pagamentos sob a égide das normas declaradas inconstitucionais.

A orientação administrativa quanto a esta questão constou do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC Nº 156, de 7 de maio de 1996, item "e", *verbis*:

e) Em situação de cobrança (CAD) tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base no DL 2.445 e 2.449/88 (alíquota de 0,65% e com Receitas Financeiras) e tal valor seja menor que o apurado com base na LC nº 7/70, deve-se cobrar a diferença? Considerando que a resposta seja negativa, e no caso de não ter pago sobre as receitas financeiras, deverá ser cobrado das mesmas?

Resp.: Não, visto que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação aplicável à época.

No caso de falta ou insuficiência de recolhimento de acordo com a legislação vigente à época, apurada após a Resolução SF nº 49/95, deverá ser efetuado lançamento de ofício com base na Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores.

Portanto, à luz desta orientação, somente era cabível a exigência das diferenças daqueles contribuintes que não efetuaram ou que efetuaram pagamento a menor em relação ao que seria devido com base nos Decretos-leis declarados inconstitucionais.

A uniformização do entendimento no âmbito da Administração sobre a eficácia *ex tunc* da resolução do senado só ocorreu com a publicação do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, norma que tem eficácia prospectiva e que não pode ser aplicado retroativamente para alcançar fatos e situações constituídas antes da sua publicação, sob pena de violar os seguintes dispositivos do código tributário nacional: art. 105 (princípio da irretroatividade), art. 106 (exceções ao princípio da irretroatividade), art. 146 (vedação de alteração de critério jurídico) e art. 149 (impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito).

Na época da publicação do Parecer acima reproduzido em parte, vigorava a entendimento do Professor José Afonso da Silva, no sentido de que a Resolução do Senado que suspende a eficácia de norma jurídica declarada inconstitucional tem eficácia *ex nunc*. Como existia orientação administrativa no sentido de que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade não deveriam retroagir, a Administração não pode alterar este critério anos depois e voltar ao estabelecimento do contribuinte para autuá-lo, sob a justificativa de que agora a eficácia passou a ser *ex tunc*, sob pena de fazer tabula rasa do princípio da segurança jurídica.

Por outro lado, como bem apontou a defesa às fls. 430, só é lícita a cobrança de diferenças em relação àqueles contribuintes que não efetuaram o pagamento de acordo com a legislação prevista na época, ou seja, a Fazenda só pode lançar diferenças em relação a contribuintes que não recolheram de acordo com o que previa a legislação inconstitucional.

Analisando-se o demonstrativo de apuração de fls. 42/56, nota-se que na maioria dos períodos de apuração, como, por exemplo, de março a junho de 1991 e de agosto de 1991 a

Processo nº : 10880.004870/97-21

Acórdão nº : CSRF/02-02.067

fevereiro de 1996, a empresa claramente recolheu muito menos do que devia, pois as diferenças de alíquota são muito superiores a 0,1%.

Portanto, nesses períodos em que a diferença supera 0,1% da base de cálculo, ocorreu insuficiência de recolhimento em relação ao que foi pago sob a égide da legislação inconstitucional, razão pela qual a Fazenda pode e deve cobrar as diferenças com base na LC nº 7/70, com os consectários do lançamento de ofício.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso do contribuinte, para excluir do auto de infração apenas os valores cobrados a título de diferença de alíquota (0,1%), e, conseqüentemente, manter os demais valores lançados nos meses em que houve falta de recolhimento.

Sala das Sessões, DF, 17 de outubro de 2005.


ANTONIO CARLOS ATULIM

" 

Processo nº : 10880.004870/97-21
Acórdão nº : CSRF/02-02.067


Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres – Redator Designado

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

No que pese os bens concatenados argumentos trazidos no voto do ilustre relator, deste ousou divergir pelas razões seguintes:

Insurge-se o sujeito passivo contra a exigência de crédito tributário pertinente à diferença de alíquota de 0,65% para 0,75%, lançado de ofício em razão da suspensão da execução dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e objetos da Resolução nº 49 do Senado Federal. A controvérsia gira em torno da aplicação da norma do artigo 100 do CTN, ao lançamento fiscal.

Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/1988 e 2.449/1988, 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 do direito. 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 ter sido recolhida, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, e posteriores alterações (válidas). Eventual diferença de tributo decorrente da legislação restaurada devia ser lançada, de ofício, quando o sujeito passivo não a recolheu espontaneamente. 



Processo nº : 10880.004870/97-21

Acórdão nº : CSRF/02-02.067

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 persi*, enseja a constituição, ¹de ofício, do crédito tributário não satisfeito (da diferença), corrigido monetariamente. 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 do auto de infração.

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*”.

A norma prevista no artigo 146 do CTN é totalmente inaplicável no caso de declaração de inconstitucionalidade da lei tributária, pois, como visto, os efeitos dessa declaração, é *ex tunc*, como se a viciada lei nunca tivesse existido no mundo jurídico, já a norma trazida nesse dispositivo legal diz que as alterações somente produzirão efeitos *ex nunc*. Ora, por

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

Processo nº : 10880.004870/97-21

Acórdão nº : CSRF/02-02.067

demais óbvio, as mudanças dos critérios jurídicos a que se refere o art. 146 do CTN, não são decorrentes de declaração de inconstitucionalidade de lei, pois os efeitos previstos para um caso e outro são diametralmente opostos, o que torna evidente não ser aplicável aos casos inconstitucionalidade de lei esse dispositivo do CTN.

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 prevista nos incisos do artigo 100, os benefícios do citado parágrafo único ao caso de diferença de tributo a recolher surgida com a restauração de critérios jurídicos decorrente da revivida 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 07/1970 e alterações posteriores.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial apresentado pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões/DF, Brasília 17 de outubro de 2005.


Henrique Pinheiro Torres

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

