



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 13807.010133/99-37  
Recurso nº : 201-120967  
Matéria : PIS  
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e TECIDOS HODORY LTDA.  
Recorrida : Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes  
Sessão de : 18 de outubro de 2005.  
Acórdão nº : CSRF/02-02.116

PIS – DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de 05 anos, como definido no CTN, não se aplicando ao caso a norma do artigo 45 da Lei 8.212/1991.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - SUJEITO PASSIVO - 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, quando o sujeito passivo não a recolher espontaneamente.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos interpostos pela FAZENDA NACIONAL e por TECIDOS HODORY 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 ao recurso especial, 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 e Rogério Gustavo Dreyer que deram provimento parcial ao recurso e Antonio Bezerra Neto que deu provimento integral ao recurso.

Processo nº : 13807.010133/99-37  
Acórdão nº : CSRF/02-02.116



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA, e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a conselheira ADRIENE MARIA DE MIRANDA.

Processo nº : 13807.010133/99-37  
Acórdão nº : CSRF/02-02.116

Recurso nº : 201-120967  
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e TECIDOS HODORY LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

*“Adoto como relatório o do julgamento de 1ª Instância de fls. 90/92 que leio em sessão, com as homenagens de praxe à DRJ em São Paulo -SP.*

*Acréscio mais o seguinte:*

- a DRJ em São Paulo - SP manteve o lançamento; e*
- o contribuinte interpôs recurso a este Conselho, mediante depósito, alegando em síntese:*
  - a) os princípios da segurança jurídica e da moralidade bem como a sua boa-fé;*
  - b) a inaplicabilidade da multa de ofício e dos juros de mora; e*
  - c) a Taxa SELIC não pode ser usada como cálculo de juros moratórios.”*

Acordaram os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso.** Vencidos os Conselheiros José Roberto Vieira e Josefa Maria Marques quanto à decadência e José Roberto Vieira quanto à semestralidade. Sintetizando a deliberação adotada na seguinte ementa:

*“PIS-PASEP. DECADÊNCIA.*

*Nos termos do art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal cabe à Lei Complementar estabelecer normas sobre decadência. Sendo assim, não prevalece o prazo previsto no art. 45 da Lei no 8.212/91, devendo ser aplicadas ao PIS-PASEP as regras do CTN (Lei no 5.172/66).*

*SEMESTRALIDADE. MUDANÇA DA LEI COMPLEMENTAR No 7/70 ATRAVÉS DA MEDIDA PROVISÓRIA No 1.212/95.*

*Com a retirada do mundo jurídico dos Decretos-Leis nos 2.445/88 e 2.449/88, através da Resolução do Senado Federal no 49/95, prevalecem as regras da Lei Complementar no 7/70, em relação ao PIS. A regra estabelecida no parágrafo único do artigo 6o da Lei Complementar no 7/70 diz respeito à base de cálculo e não ao prazo de recolhimento, razão pela qual o PIS correspondente a um mês tem por base de cálculo o faturamento de seis meses atrás, sem correção monetária. Sendo assim, a alíquota é de 0,75% sobre o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária. Tal regra manteve-se incólume até a Medida Provisória no 1.212/95, de 28/11/95, a partir da qual a alíquota passou para 0,65% e a base de cálculo o faturamento do mês. Tal mudança, no entanto, operou-se a partir de 01/03/96.*

Processo nº : 13807.010133/99-37  
Acórdão nº : CSRF/02-02.116

*MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.*

*No lançamento de ofício que formaliza a exigência relativamente às diferenças de recolhimento, aplica-se a multa de ofício e os juros de mora.*

*TAXA SELIC.*

*Nos termos do art. 161, § 1o, do CTN (Lei no 5.172/66) se a lei não dispuser de modo diverso, a taxa de juros será de 1%. Como a Lei nº 8.981/95 c/c art. 13 da Lei nº 9.065/95 dispôs de forma diversa, é de ser mantida a Taxa SELIC.*

*Recurso provido em parte.”*

A Fazenda Nacional, por meio de sua procuradoria, apresentou Recurso Especial, fls. 160/173.

Por meio do Despacho nº 163, fl. 175/177, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional quanto à questão da decadência dos tributos lançados por homologação.

A contribuinte apresentou, às fls. 183/266 suas Contra-Razões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

A contribuinte apresentou Recurso Especial, às fls. 267/291.

Por meio do Despacho nº 201-365, fls. 299/302, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso Especial “*interposto pelo contribuinte, quanto à cobrança da diferença entre a Lei Complementar nº 7/70 e os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988.*”

É o Relatório. //



VOTO

Conselheiro-Relator HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso apresentado pelo Procurador da Fazenda Nacional merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade. Pelas mesmas razões, também, deve ser conhecido o recurso de divergência apresentado pelo sujeito passivo.

**- Do Recurso Apresentado pela Fazenda Nacional**

A teor do relatado, o recurso da Fazenda Nacional cinge-se à questão do prazo decadencial para constituição do crédito tributário do PIS.

Nessa matéria, o meu posicionamento é no sentido de que essa espécie tributária sujeita-se ao prazo decadencial estabelecido no artigo 45 da Lei 8.212/1991, como assim votei até a sessão de julgamento de maio de 2004. Todavia, em respeito à assentada jurisprudência deste Colegiado, que tem decidido reiteradamente pelo prazo quinquenal, resguardo minha posição para curvar-me ao entendimento da maioria e passar a adotar, também, o prazo limite de cinco anos para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pertinente à contribuição para o PIS, nos termos do Código Tributário Nacional.

O CTN dá duas formas para se contar o prazo decadencial, na primeira delas o termo de início deve coincidir com data de ocorrência do fato gerador, quando o sujeito passivo tenha antecipado o pagamento, e, na segunda, o termo *a quo* é o 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, quando não tiver havido antecipação de pagamento ou ainda houver sido verificada a existência de dolo, fraude ou simulação, por parte do sujeito passivo. Nesse caso, independe de ter havido ou não pagamento.

Analisando os autos, verifica-se que a contribuinte chegou a recolher parcialmente a contribuição devida. Daí, o termo inicial ser o previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. De outro lado, o crédito tributário em discussão, cuja ciência do lançamento fora dada em 25/08/1999 (fl. 28), refere-se a fatos geradores ocorridos entre julho de 1994 a setembro de 1995. Aplicando-se a regra da decadência estabelecida no parágrafo suso

Processo nº : 13807.010133/99-37  
Acórdão nº : CSRF/02-02.116

mencionado, vê-se que o direito de Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição relativa aos períodos de apuração anteriores a agosto de 1994 encontrava-se, à época da ciência do lançamento fiscal, extinto pelo decurso do quinquênio legal.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

**- Do Recurso Apresentado pelo Sujeito Passivo:**

Insurge-se a contribuinte contra o lançamento fiscal por entender não ser possível a cobrança da contribuição para o PIS, no período fiscalizado, com base na Lei complementar nº 07/1970, visto que essa norma não estaria vigendo quando da ocorrência dos fatos geradores (julho de 1994 a setembro de 1995). No dizer da recorrente:

*os efeitos da declaração exarada pelo Senado Federal e a determinação de que os lançamentos referentes à contribuição ao PIS devam ser feitos com base na Lei Complementar 7/70, assim como revistos os lançamentos ainda não definitivamente julgados, por óbvio referem-se àqueles casos em que, não tendo o contribuinte efetuado o pagamento da contribuição devida, sujeitou-se ao lançamento de ofício para sua exigência.*

*Não assim, porém, nos casos como o presente em que a Recorrente procedeu ao recolhimento da contribuição ao PIS nos exatos termos da legislação então em vigor, não tendo havido qualquer questionamento fiscal a este respeito, operando-se verdadeiro ato jurídico perfeito, protegido pelo artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal.*

Alega ainda a recorrente em sua defesa o disposto no artigo 146 do CTN, pois segundo entende, a mudança nos critérios jurídicos somente poderia ser aplicável a fatos geradores posteriores.

Primeiramente, é preciso dizer que o posicionamento esposado neste voto diverge do por mim adotado em julgamentos de casos semelhantes decididos na Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. 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 pela não aplicação da multa de ofício nos casos de diferença de tributo decorrente de reprecinação de lei, quando o sujeito passivo não satisfizes a nova obrigação espontaneamente, mas a maior reflexão dedicada a esta tormentosa questão levou-me à conclusão de que a solução mais escorreita para o caso é a exposta nas linhas abaixo.

Processo nº : 13807.010133/99-37  
Acórdão nº : CSRF/02-02.116

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 haver sido recolhida, até fevereiro de 1996, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, e posteriores alterações (válidas). Eventual diferença de tributo decorrente da legislação restaurada deve ser lançada, de ofício, quando o sujeito passivo não a recolher espontaneamente.

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, <sup>1</sup>de 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 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 inciso supra 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

<sup>1</sup> Sendo a obrigação tributária satisfeita extemporaneamente, ainda que de forma espontânea, os juros moratórios são devidos. *M*

Processo nº : 13807.010133/99-37  
Acórdão nº : CSRF/02-02.116

<sup>2</sup>Alexandre 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 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, em 18 de outubro de 2005.

  
Henrique Pinheiro Torres

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