



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 09 / 09 / 2004

VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

Recorrente : BUNGE ALIMENTOS S/A
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

NORMAS PROCESSUAIS. SUSPENSÃO DO JULGAMENTO. Não há que se falar em suspensão do julgamento do processo quando as ações judiciais discutem o direito da contribuinte à compensação dos valores pagos a maior de PIS frente à inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.444 e 2.445, de 1988, enquanto o lançamento diz respeito à diferença de alíquota dos referidos decretos-leis e das Leis Complementares nºs 07/1970 e 17/1973.

DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de 10 (dez) anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído. **Preliminares rejeitadas.**

PIS. MULTA DE OFÍCIO. É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de multa de ofício de 75% do valor da contribuição que deixou de ser recolhida pelo sujeito passivo.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da Selic.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. OBSERVÂNCIA DE NORMA REGULARMENTE EDITADA. 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. O parágrafo único do art. 100 do CTN exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora de tributo recolhido com insuficiência, porém, com observância de norma regularmente editada.

Recurso não conhecido, em parte, por opção pela via judicial, e na parte conhecida, parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
BUNGE ALIMENTOS S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) **por maioria de votos, em não conhecer do recurso, em parte, por opção pela via judicial.** Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski, César Piantavigna e Francisco



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

Maurício R. de Albuquerque Silva, que conheciã exclusivemete de multa e juros lançados; e **II) na parte conhecida: a) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; b) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa martinez López, Mauro Wasilewski, César Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; e **c) no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa e os juros.** Vencidos os Conselheiros Luciana Pato Peçanha Martins (Relatora), Valmar Fonsêca de Menezes e Otacílio Dantas Cartaxo, que mantinham a multa e os juros lançados. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora

Eaal/cf/ovrs



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

Recorrente : BUNGE ALIMENTOS S/A

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Curitiba – PR:

“Trata o processo de auto de infração de fls. 44 a 50, decorrente do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08132200 2000 00458 3, no qual foi apurada falta de recolhimento para o Programa de Integração Social – PIS referente aos períodos de apuração 01 a 05/1995 e 10/1995 a 02/1996. Exige-se R\$ 1.058.518,12 de contribuição, multa de ofício de 75% e acréscimos legais. A autuação fundamenta-se no art. 3º, “b”, da Lei Complementar (LC) nº 7, de 7 de setembro de 1970, alterado pelo art. 1º, parágrafo único, da LC nº 17, de 03 de dezembro de 1973, título 5, capítulo 1, seção 1, “b”, I e II, do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 142, de 15 de julho de 1982; arts 2º, I, 3º, 8º, I e 9º, da Medida Provisória (MP) nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. Enquadrou-se, por sua vez, a penalidade de 75%, no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e art. 2º da Lei nº 7.683, de 02 de dezembro de 1988, c/c art. 4º, I, da Lei nº 8.218, de 24 de julho de 1991, art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 106, II, “c” da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

À fl. 48, na “Descrição de fatos e enquadramento legal”, consta que, em relação ao período objeto do auto de infração, a interessada recolheu o PIS calculado com a aplicação da alíquota de 0,65%, quando o correto seria 0,75%, conforme “Termo de Constatação nº 01” às fls. 35 a 38.

A contribuinte foi cientificada do auto de infração em 31/10/2000 e apresentou, tempestivamente em 30/11/2000 e por intermédio de suas advogadas (mandato à fl. 70), a impugnação de fls. 53 a 68, acompanhada da documentação de fls. 69 a 167, resumida a seguir.

Preliminarmente, informa que ingressou com Medida Cautelar nº 96.0029525-5, perante a 14ª Vara Federal da Subseção Judiciária de São Paulo visando a compensação dos valores pagos a maior de PIS, referentes aos meses de 07/1988 a 09/1995, frente à inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445, e 2.445, ambos de 1988; posteriormente, ingressou com Ação Declaratória nº 96.0036532-6 visando o direito de tal compensação com os futuros pagamentos do próprio PIS; o Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

Região autorizou tal compensação em julgamento do agravo de instrumento; obteve também sentença de primeira instância autorizando a compensação; o processo encontra-se aguardando o julgamento pelo TRF da 3ª Região; assim, ao ser autorizada a proceder à compensação, não se considera devedora como pretende o auto de infração, mas credora, do Fisco; dessa maneira, demonstrada a relação entre o mérito da citação ação judicial e o presente processo administrativo, requer a suspensão do processo administrativo até a decisão final das ações judiciais.

Argumenta que as exigências até os fatos geradores de 09/1995 formuladas por meio do presente auto de infração já estavam fulminadas pela decadência, já que o PIS se submete ao lançamento por homologação e, por conseqüência, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito se extingue em 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Cita, nesse sentido, comentários doutrinários, jurisprudência administrativa e judiciária.

Considera que o procedimento fiscal não observou os termos da LC nº 7, de 1970, pois desconsiderou as orientações do art. 6º de que a base de cálculo da contribuição para o PIS aplicável à época era o faturamento do 6º mês anterior ao mês de competência; também não se pode aplicar alíquota de 0,75% prevista na LC nº 7, 1970, sobre a base de cálculo do mês anterior, conforme previsto nos Decretos-leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Transcreve, nesse sentido, mentas do Conselho de Contribuinte e do Superior Tribunal de Justiça.

Ressalta que a presente exigência fiscal abrange períodos e valores inseridos naqueles que o Poder Judiciário determinou que o fisco restituísse, reconhecendo-os como recolhidos indevidamente a maior.

Observe-se que a empresa Santista Alimentos S.

A. foi sucedida por incorporação pela Ceval Alimentos S.A, que teve sua denominação alterada para Bunge Alimentos S.A, conforme documentação de fls. 69, 71 e 73.”

Pela Decisão de fls. 174/179 – cuja ementa a seguir se transcreve – a autoridade singular julgou procedente a ação fiscal:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/05/1995, 01/10/1995 a 28/02/1996

Ementa: DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito de contribuição para o PIS decaiu em 10 anos.

MATÉRIA SUB JUDICE



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

A ação judicial a que se reporta a interessada trata de matéria diversa da do presente auto de infração, não estando, portanto, os valores exigidos sub judice.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 183/200), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória.

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário, a contribuinte apresentou arrolamento de bens, conforme comprovante às fls. 203/206.

É o relatório.



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS
VENCIDA QUANTO AO MÉRITO

O recurso cumpre as formalidades legais necessárias para o seu conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de lançamento para constituir o crédito tributário referente à diferença de alíquota de 0,65% para 0,75% da Contribuição para o PIS nos períodos de janeiro a maio de 1995 e outubro de 1995 a fevereiro de 1996.

A recorrente, por seu turno, informa que ingressou com Medida Cautelar nº 96.0029525-5, perante a 14ª Vara Federal da Subseção Judiciária de São Paulo visando a compensação dos valores pagos a maior de PIS, referentes aos meses de 07/1988 a 09/1995, frente à inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.444 e 2.445, ambos de 1988. Posteriormente, ingressou com Ação Declaratória nº 96.0036532-6 visando o direito de tal compensação com os futuros pagamentos do próprio PIS. O Tribunal Regional Federal da 3ª Região autorizou tal compensação em julgamento do agravo de instrumento. Obteve também sentença de primeira instância autorizando a compensação. Considera que ao ser autorizada a proceder à compensação, não é devedora como pretende o auto de infração, mas credora do Fisco. Demonstrada a relação entre o mérito da ação judicial e o presente processo administrativo, requer a suspensão do processo administrativo até a decisão final das ações judiciais.

A meu ver, não assiste razão à recorrente quanto à suspensão do julgamento do presente processo. Da análise das peças dos processos judiciais trazidos aos autos, verifica-se que as ações judiciais discutem o direito da contribuinte à compensação dos valores pagos a maior de PIS, referentes aos meses de 07/1988 a 09/1995, frente à inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.444 e 2.445, de 1988, enquanto o lançamento diz respeito à diferença de alíquota dos referidos decretos-leis e das Leis Complementares nºs 07/1970 e 17/1973. Rejeito, portanto, a preliminar argüida.

No tocante à decadência, a matéria tem sido amplamente debatida neste Colegiado, havendo duas vertentes: a que entende ser o prazo decenal, seguindo regra específica para as contribuições para a Seguridade Social e a outra que adota o prazo quinquenal do CTN. A meu ver, a razão está com a primeira corrente, a qual me filio. Como razão de decidir, transcrevo o voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, onde as questões atinentes à extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pertinente às contribuições sociais foram exaustivamente enfrentadas:

“A Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributaria, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e o para homologar os pagamentos antecipados, efetivados pelo contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

8.212/1991 e no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173, do mesmo Código.

A literalidade do § 4º do art. 150 do CTN está assim disposta:

"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.

(...)

Parágrafo 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação será ele de 5 (cinco) anos, o 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." (destaquei).

O prazo fixado no parágrafo retrocitado, obviamente, refere-se à homologação dos procedimentos a cargo do sujeito passivo, aí incluída a antecipação de pagamento acaso efetuada, tomando-se definitivos ditos procedimentos e extinto o crédito tributário na justa medida do pagamento antecipado. Todavia, eventuais diferenças entre o valor devido e o antecipado pelo sujeito passivo não são alcançadas pela homologação, já que esta tem como escopo reconhecer e ratificar os procedimentos efetuados pelo sujeito passivo aperfeiçoados pelo pagamento. Ora, a parte não satisfeita não pode ser homologada, fica em aberto até que se opere a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

No caso ora em análise, não houve pagamento por parte do sujeito passivo, o que de plano afasta a regra do § 4º do artigo 150 do CTN. Daí então tem-se que passar à análise das normas de decadência possíveis de aplicação ao caso em comento.

Primeiramente, transcreve-se a norma geral prevista no Código Tributário Nacional, que, em seu artigo 173, assim dispõe:

"Art.173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

1- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)"

Ao seu turno, o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/1983 determinava a todos os contribuintes a obrigação de conservarem pelo prazo de 10 anos todos os documentos comprobatórios dos recolhimentos efetuados e da base de cálculo do PIS:

"Art. 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos, a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculados sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-Lei."

Ora, a norma desse artigo 3º, nada mais é do que o prazo decadencial da contribuição, pois não faria sentido determinar a guarda dos comprovantes de pagamentos e da base de cálculo do tributo, por tanto tempo se não mais fosse possível lançar eventuais diferenças entre a contribuição devida e o valor do pagamento antecipado.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 8.212/1991, o legislador estendeu a todas as contribuições que compõem a Seguridade Social o prazo decenal de decadência para constituição dos respectivos créditos tributários, nos seguintes termos:

"Art. 45. O Direito de a 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."

Como se pode observar claramente no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/1983 e, sobretudo, no 45 da Lei nº 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para o PIS é de 10 (dez) anos. Todavia, à primeira vista, esses artigos parecem ser incompatíveis com o art. 173 do CTN, já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo então deve prevalecer, o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

Primeiramente, é preciso ter presente, no confronto entre leis complementares e leis ordinárias, qual a matéria a que se está examinando. Lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao *quorum* qualificado pela maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59 da CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer¹:

"Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior.

(...)

Não há hierarquia alguma entre o lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas."

Em resumo, não é o fato de a lei complementar estar sujeita a um rito legislativo mais rígido que lhe dará a precedência sobre uma lei ordinária, mas sim a matéria nela contida, constitucionalmente reservada àquele ente legislativo.

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu

¹ TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p. 140 e 142.



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

Acerca desta questão, veja-se excerto do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal:

“A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Cada Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária.” (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rei. Min. Moreira Alves).

E assim é porque a Constituição Federal outorgou competência plena a cada uma das pessoas políticas a quem entregou o poder de instituir exações de natureza tributária. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição, ou aqueles estabelecidos em legislação complementar editada no estrito espaço outorgado pelo Legislador Constituinte. É o exemplo das normas gerais em matéria de legislação tributária, que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador, de crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.

Neste sentido são as lições da melhor doutrina. Roque Carrazza, por exemplo, ensina que o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvidas:

“a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

(...)

A lei complementar veiculadora de “normas gerais em matéria de legislação tributária” poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos ditames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais – como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Carta Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.

Dai por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá "os tributos e suas espécies", nem "os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos discriminados na constituição. A razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. Ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutilar. Sua função será meramente declaratória. Se for além disso, o legislador ordinário das pessoas políticas simplesmente deverá desprezar seus "comandos" (já que desbordantes das lindes constitucionais).

Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magno. Os princípios federativo, da autonomia municipal da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na "ação estatal de exigir tributos", não podem ter suas dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais". (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10). (Destaquei)

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou o Decreto-Lei nº 2.052/1983 prevendo o prazo decenal de decadência do PIS e a Lei nº 8.212/1991, determinando, em seu artigo 45, que o prazo para constituir os créditos da Seguridade Social, dentre elas o PIS, é de 10 (dez) anos.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim é de 05 (cinco) anos, como estabelecido na norma geral.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributária editada no âmbito de cada uma das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para tanto é que vai fixar os prazos decadenciais, e cuja dilação vai depender da opção política do legislador.



Processo nº : 13807.0 10477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

Ao lado da regra geral, o legislador complementar adiantou-se ao legislador ordinário de cada ente tributante e fixou uma norma subsidiária que poderá ser utilizada pelas pessoas políticas dotados de competência tributária. Vale dizer, o legislador ordinário, ao instituir uma exação de natureza tributária, poderá silenciar a respeito do prazo decadencial da exigência então instituída. Neste caso, aplica-se a norma prevista no art. 173 do CTN, ou seja, no silêncio do legislador ordinário da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, aplicar-se-á o prazo previsto nestes dispositivos. Mas, repita-se, apenas subsidiariamente, de modo que, a qualquer momento, cada legislador competente para instituir determinada exação poderá vir a fixar prazo diverso. Como fez a União, no caso específico do PIS e, posteriormente, de todas as contribuições para a Seguridade Social.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Em face do princípio da recepção, a legislação anterior é recebida com a hierarquia atribuída pela Constituição vigente às matérias tratadas na legislação recepcionada. Isto significa que uma lei ordinária poderá ser recepcionada com eficácia de lei complementar, desde que veiculadora de matéria que a Constituição recepcionadora exija seja tratada em lei complementar. O contrário também pode acontecer. Uma lei complementar poderá ser recepcionada apenas com força de lei ordinária, desde que portadora de matérias para as quais a Constituição recepcionadora não mais exija lei complementar. E pode acontecer, ainda, que a recepção seja em parte com força de lei complementar e em parte com os atributos de lei ordinária. Exatamente o que aconteceu com o Código Tributário Nacional. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária. Portanto, naquilo que o Código trata de normas gerais em matéria de legislação tributária, foi recepcionado com hierarquia de lei complementar. De outra parte, nas matérias que não veiculem normas gerais em matéria de legislação tributária, o Código é apenas mais uma lei ordinária. Por exemplo, o CTN, quando trata de percentual de juros de mora, evidentemente, neste aspecto, não veicula norma geral, portanto, pode ser alterado por lei ordinária, tanto é verdade que, atualmente, os juros moratórios são calculados, por força de lei ordinária, com base na Taxa Selic.

Assim, o artigo 173 do CTN encerra **norma geral** em matéria de decadência, competindo à lei de cada entidade tributante dispor sobre as normas específicas.

Nesta linha é o aporte doutrinário de Wagner Balera, ao afirmar que no sistema da Constituição de 1988 foram discriminadas todas as hipóteses em que a matéria deve ser objeto de lei complementar, pelo que se retira do legislador



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

ordinário parcela de competência para tratar do assunto. É o que ocorre na seara do Direito Tributário:

“Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar. Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculados as normas gerais em matéria de legislação tributária. Advirta-se, para logo, que a específica função da lei complementar tributária é em tudo e por tudo distinta da função básica da lei ordinária. Somente esta última restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar. É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, do Lei Suprema).

No quadro atual das fontes do direito tributário, cumpre sublinhar, não se pode considerar a lei complementar espécie de requisito prévio para que os diversos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exerçam as respectivas competências impositivas, como parece a certa doutrina.

(...)

Convalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar - que editará as normas gerais - com as do legislador ordinário - que elaborará as normas específicas - para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: "uma lei sobre leis de tributação". Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; deve dispor sobre o interrupção da prescrição e fixar regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável o cada tributo." (Wagner Balera, Contribuições Sociais - Questões Polêmicas, Dialética, 1995, pp. 94/96)." (negritei)

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza²:

"... o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a

² (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco", para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias. Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN) - o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado.

Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservadas à lei ordinária de cada pessoa política.

Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal."

Não se alegue que a Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei nº 8.212/91, vez que este diploma legal não menciona expressamente predita contribuição social. Ora, os artigos 194, 195, 201, inciso IV, e 239, todos da CF/88, não deixam margem à dúvida de que tratam de contribuição para a seguridade social. De fato, a seguridade social, ao lume do artigo 194 da CF/88, compreende um conjunto integrado de ações da iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. E o PIS entra justamente no item relativo à previdência social, como fonte de recurso para o financiamento do seguro



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

desemprego, conforme deixam explícito os artigos 239 e 201, inciso IV, da CF/88.

No mais, o PIS é uma contribuição social incidente sobre o faturamento, que é uma das bases de financiamento da seguridade social, expressamente identificada no artigo 195 da CF/88. Portanto, a Lei nº 8.212/91, quando, em seu artigo 45, ampliou para 10 anos o prazo para homologação e formalização dos créditos da Seguridade Social, inclui também nesse prazo o PIS.

Outro não é o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, manifestado pelo Ministro Carlos Velloso, Relator do Recurso Extraordinário (RE) nº 138.284-CE, entre outros, quando ficou assentada a seguinte classificação das contribuições:

“O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a 1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais. Examinemos mais detidamente essas contribuições. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art.239). Não estão sujeitos à anterioridade (art. 149, art. 195, §. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, §. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar de sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, § 4º.; art. 154, I); a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, § 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.”

Com esse entendimento do STF, o que já era bastante evidente no Texto Constitucional, restou extreme de dúvida que o PIS está inserido no rol das contribuições da seguridade social, e como tal está sujeito ao prazo decadencial estabelecido pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91.”

Por outro lado, a recorrente reconhece que a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 produziu efeitos *ex tunc*, retornando-se à aplicabilidade da sistemática anterior, sendo o PIS exigido de acordo com a Lei Complementar nº 7/70, sobretudo no que diz respeito à semestralidade.

Como decorrência da aplicação da Lei Complementar nº 7/70, surgiu a controvérsia acerca da norma veiculada pelo seu artigo 6º, parágrafo único, sendo duas as teses apresentadas para o seu entendimento: 1) que a base de cálculo da Contribuição para o PIS seria



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

o sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerado – faturamento do mês; e 2) que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento.

Entretanto, esta matéria não pode ser aqui discutida, posto que a recorrente, na petição inicial da ação declaratória nº 96.0036532-6 (fls. 120/133), visando o direito de compensação dos valores pagos conforme os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 com os futuros pagamentos do próprio PIS, menciona a questão da semestralidade como uma das razões de direito ao crédito. *Verbis*:

“Afastada a exigência do recolhimento do PIS nos moldes dos malsinados Decretos-leis, tomou-se a Autora credora de parcelas significativas dos valores recolhidos nos moldes destes diplomas inconstitucionais, face ao que efetivamente é devido com fulcro na Lei Complementar nº 7/70.

Tendo em vista que, nos termos da Lei Complementar nº 7/70, a base de cálculo do PIS era o faturamento do SEXTO mês ANTERIOR ao mês de competência, enquanto que, nos moldes dos Decretos, a base de cálculo do PIS era o faturamento do mês anterior ao mês de competência, houve à época, inegável majoração do tributo, pois no regime inflacionário vivido desde os anos 60, agravado nas décadas de 70 e 80, o deferimento ou antecipação de receitas, ou mesmo das bases de cálculos de tributos (o que ocorreu “in casu”), alteraram de forma significativa os valores devidos.”

Assim, a base de cálculo do PIS, com a aplicação ou não da semestralidade, deve ser apurada conforme ficar determinado pela decisão judicial, uma vez que o Poder Judiciário exerce o primado sobre o “dizer o direito” e suas decisões imperam sobre qualquer outra proferida por órgãos não jurisdicionais.

No que pertine à exigência da contribuição, multa de ofício e juros de mora, compartilho do entendimento do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, esposado no Acórdão nº 202-14.633, que a seguir transcrevo:

“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



Processo n^o : 13807.010477/00-5 1
Recurso n^o : 123.198
Acórdão n^o : 203-09.300

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, a qual, sendo detectada de ofício, enseja a constituição do crédito tributário não satisfeito (a diferença) acrescido dos encargos legais, consistentes em juros moratórios e multa de ofício.

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 Alexandre de Moraes³, *os atos pretéritos com base nela praticados (feitos 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 prevista 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 7/1970 e alterações posteriores.”

³ MORAIS, Alexandre. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2.002. 11ª ed. p. 624/625.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

Com estas considerações, voto no sentido de conhecer do recurso em parte, reservando ao Poder Judiciário decidir sobre a aplicação da semestralidade, e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

**VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
RELATORA-DESIGNADA QUANTO AO MÉRITO**

Reporto-me ao Relatório e voto de lavra da ilustre Conselheira-Relatora Luciana Pato Peçanha Martins.

O objeto do presente voto vencedor restringe-se à controvérsia da exigência fiscal de consectários legais sobre a diferença de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no período de vigência dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, em razão de haverem sido declarados inconstitucionais, restabelecendo a exigência da contribuição pela alíquota de 0,75% e não pela de 0,65%, neles estabelecida.

A ilustre Relatora, não acolhendo as alegações, entendeu improcedentes os argumentos da recorrente nesta matéria.

Peço vênia para discordar, nessa parte, dos fundamentos e conclusão a que chegou a e. Relatora relativamente aos efeitos do ato jurídico perfeito praticado com base em norma declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Reproduzo abaixo o teor dos parágrafos 1º e 2º do art. 1º e do parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997:

“Art. 1º: (...)

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

Art. 4º: (...)

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.”



Processo nº : 13807.010477/00-51
Recurso nº : 123.198
Acórdão nº : 203-09.300

É de solar clareza a determinação da norma legal no sentido de se efetuar o afastamento de lei declarada inconstitucional, independente dos efeitos que produzir para qualquer das partes.

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

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 que deva ser afastada a exigência de multa de ofício e juros de mora.

Reza o parágrafo único do referido artigo:

“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 Jaimes Marins em sua obra já citada, 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. 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.

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 e afastar a exigibilidade dos consectários legais – multa de ofício e juros de mora sobre os valores recolhidos em consonância com a legislação vigente à época dos recolhimentos.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA