



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA TURMA**

---

|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 13807.010477/00-51                                   |
| <b>Recurso nº</b>  | 203-123.198 Especial do Procurador e do Contribuinte |
| <b>Matéria</b>     | PIS diferença de alíquota e decadência               |
| <b>Acórdão nº</b>  | CSRF/02-02.489                                       |
| <b>Sessão de</b>   | 17 de outubro de 2006                                |
| <b>Recorrentes</b> | Fazenda Nacional<br>Bungue Alimentos S/A             |

---

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/01/1995 a 28/02/1996

Ementa: PIS. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência para efetuar o lançamento de ofício do PIS é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

Tendo os recolhimentos a menor sido efetuados consoante a legislação vigente ao tempo de ocorrência dos fatos geradores, é indevido o lançamento da multa de ofício e juros de mora.

Recurso do Procurador da Fazenda negado.

Recurso do contribuinte provido.

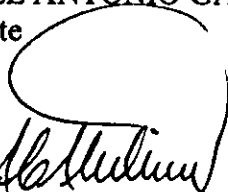
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela Fazenda Nacional e Bungue Alimentos S/A.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA do CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Henrique Pinheiro Torres, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso e, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial do contribuinte, para reconhecer a decadência em relação aos períodos ocorridos até setembro de 1995, vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto que negou provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*GL* *J*



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
Presidente



ANTÔNIO CARLOS ATULIM  
Relator

FORMALIZADO EM: 15 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto (Substituto convocado), Dalton César Cordeiro de Miranda e Adriene Maria de Miranda Ausente o Conselheiro Gustavo Vieira de Melo Monteiro.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pelo Procurador da Fazenda Nacional e pelo contribuinte em face do Acórdão nº 203-09.300, de 05 de novembro de 2003.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial com fulcro no art. 32, I, do anexo II à Portaria MF nº 55/98, alegando, em síntese, que não se pode aplicar o art. 100, I, parágrafo único do CTN, para excluir os consectários do lançamento de ofício porque com a declaração de inconstitucionalidade dos DL nº 2.445 e 2449, ambos de 1988, a empresa permaneceu omissa e não recolheu a diferença de contribuição ao PIS que precisou ser apurada em procedimento de ofício. Acrescentou que o art. 100 do CTN não pode ser aplicado ao caso porque a situação concreta não se enquadra em nenhum dos incisos do referido dispositivo.

O contribuinte apresentou contra-razões no prazo regimental, alegando que deve ser mantida a exoneração dos consectários, pelo simples fato de que jamais incorrera em mora. A empresa se limitou a aplicar e a cumprir a lei vigente à época dos fatos geradores e não pode ser sancionada por este motivo.

O contribuinte interpôs recurso de divergência com base no art. 32, II, do anexo II à Portaria MF nº 55/98, pleiteando a contagem do prazo de decadência pela regra do art. 150, § 4º do CTN, pois a hipótese é de lançamento por homologação ou, alternativamente, pela regra do art. 173, I do citado código.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, dentro do prazo regimental, apresentou contra-razões ao recurso do contribuinte, pleiteando a manutenção da decisão recorrida, sob o argumento de que em sede de julgamento administrativo, não é possível negar vigência ao art. 45 da Lei nº 8.212/91.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

Os recursos preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, merecem ser conhecidos.

O objeto do recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional é possibilidade de exonerar-se ou não a multa de ofício e os juros de mora em relação ao lançamento das diferenças de alíquota do PIS.

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?*

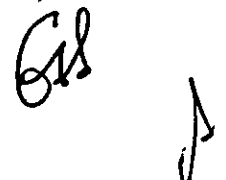
*Resp.: Não, visto que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação aplicável à época.*

*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 aplicada 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).

Não se olvide que também o art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99, veda a aplicação retroativa de nova interpretação.



Na época da publicação do Parecer acima reproduzido em parte, a Administração Tributária adotava o 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*. Tendo em vista que 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 tábula rasa do princípio da segurança jurídica.

A descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 048 e os demonstrativos elaborados pela fiscalização deixaram claro que o lançamento só englobou a diferença de alíquota pelo fato de o contribuinte ter recolhido o PIS com base nos Decretos-leis que foram declarados inconstitucionais.

Desse modo, em homenagem aos princípios da moralidade, da legalidade e da segurança jurídica, deve ser mantida a decisão recorrida na parte em que aplicou o art. 100 do CTN para excluir os consectários do lançamento de ofício.

Passo agora a apreciar o recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte, pelo qual se discute a decadência dos créditos lançados, *ex officio*, nos períodos de janeiro de 1995 a fevereiro de 1996.

A controvérsia cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado "lançamento por homologação", deve ser contado por uma das regras previstas no CTN ou pela regra prevista no art. 45 da Lei nº 8.212/91. Eis a transcrição dos dispositivos legais que regem a espécie:

O art. 150, § 4º do CTN estabelece o seguinte:

*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.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

(grifei)

O art. 173 do CTN assim estabelece:

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

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

E, por fim, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 assim estabelece:

*Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

(...)

Como se pode observar, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 fixou prazo de decadência para a Seguridade Social “**apurar e constituir seus créditos**” e não um novo prazo para homologação do lançamento diverso daquele referido no art. 150, § 4º do CTN.

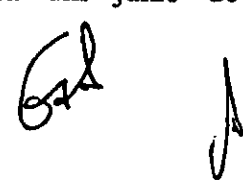
Portanto, nas hipóteses em que o contribuinte introduz no sistema norma individual e concreta consistente no autolancamento e sobrevém o fato jurídico da homologação tácita, não há como invocar o art. 45 da Lei nº 8.212/91 para lançar de ofício eventuais diferenças, pois o legislador escreveu no art. 156, VII do CTN que *Extinguem o crédito tributário: (...) VII o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.*

Reforça esta interpretação o fato de o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, estabelecer que (...) *O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.(...).* O legislador, ao fixar prazo único de cinco anos para a homologação tácita das compensações declaradas à Receita Federal, sem distinguir entre impostos e contribuições sociais, referendou a interpretação acima, pois o Fisco não poderá invocar o prazo do art. 45 da Lei nº 8.212/91, se após cinco anos contados da data da apresentação da declaração de compensação, detectar que houve compensação indevida de contribuições sociais.

Por outro lado, na hipótese de não restar configurado o lançamento por homologação, o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência o fato imponível não terá relevância jurídica para gerar a homologação tácita e a conseqüente extinção do crédito tributário ditada pelo art. 156, VII do CTN.

Nesta hipótese, surge o problema de determinar se o prazo de decadência para lançar as contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social deve ser contado pelo art. 173, I do CTN ou pelo art. 45, I da Lei nº 8.212/91.

A escolha entre um e outro dispositivo significa confrontar uma lei ordinária e uma lei complementar em sentido material e tal confronto encerra um juízo de inconstitucionalidade, tendo em vista que não existe lei ilegal.



De fato, o que existe é lei inconstitucional. Quando ocorre o choque entre lei ordinária e lei complementar o que se tem é uma hipótese de inconstitucionalidade e não de ilegalidade.

No direito pátrio a lei complementar foi concebida pelo constituinte para integrar certas normas constitucionais caracterizadas pela doutrina norte-americana como *not-self executing*, ou como normas de eficácia limitada e normas programáticas, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor José Afonso da Silva. Assim, a lei complementar no direito brasileiro tem natureza ontológico-formal, pois a par de o constituinte ter estabelecido *a priori* as matérias sobre as quais deveria dispor; a lei complementar passou a constar do processo legislativo da União, estabelecendo-se uma maioria qualificada para sua votação e aprovação no parlamento (art. 69 da CF/88). Pode-se dizer seguramente, como fez Paulo de Barros Carvalho, que a própria constituição concebeu uma hierarquia formal e uma hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária, sendo que no caso de choque entre ambas, a solução deve se dar no âmbito do controle de constitucionalidade e não no âmbito dos critérios da Teoria Geral do Direito para dirimir antinomias. É o que alguns constitucionalistas chamam de inconstitucionalidade de segundo grau.

Esta questão já foi enfrentada pelo STJ conforme se observa na seguinte ementa:

*"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN –  
CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA –  
INCONSTITUCIONALIDADE.*

*Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ no 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ - Agravo Regimental 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - D.J.U. de 09.02.98)"*

Desse modo, por envolver um juízo de inconstitucionalidade, os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a incidência do art. 45 da Lei nº 8.212/91 por suposta incompatibilidade com o CTN, enquanto não atuar o mecanismo de controle da constitucionalidade previsto no art. 102, III, "b" ou no art. 103 da CF/88.

Em suma: em se tratando de contribuições da Seguridade Social, se ocorrer o lançamento por homologação e sobrevier o fato jurídico da homologação tácita, o crédito tributário estará extinto por força do art. 156, VII do CTN. Ao contrário, não existir autolancamento a ser homologado, não haverá extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, VII do CTN e, neste caso, incidirá a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 até que sua inconstitucionalidade venha a ser declarada pelo STF.

No caso concreto, foram lançados os fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1995 e fevereiro de 1996. Nos demonstrativos de fls. 037/038 e 041/045 verifica-se que houve pagamento antecipado e que, portanto, aperfeiçoou-se o lançamento por homologação.

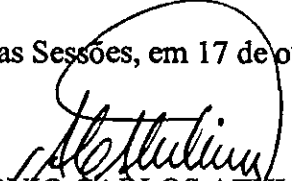


Logo, deve prevalecer a regra do art. 150, § 4º do CTN. Neste caso, tendo a notificação do auto de infração ocorrido em 31/10/2000, estão decaídos os fatos geradores ocorridos até setembro de 1995.

Portanto, merece reforma o acórdão recorrido, pois devem ser excluídos do auto de infração os fatos geradores que foram objeto de lançamento no período compreendido entre janeiro de 1995 e setembro de 1995.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e de dar provimento ao recurso do contribuinte, para considerar extinto pela decadência o crédito tributário em relação aos períodos de apuração encerrados até setembro de 1995.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2006

  
ANTONIO CARLOS ATULIM



