



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 16 / 02 / 07
C	Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : NATURA COSMÉTICOS S/A
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21 / 1 / 2006

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

A inexistência de fundamentação legal acarreta o cerceamento de defesa do autuado, todavia, em estando presente os fundamentos embasadores da exigência fiscal, ainda que incorretos, não se verifica qualquer prejuízo para a defesa.

PIS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CINCO ANOS.

O prazo decadencial para lançamento da contribuição para o PIS é de cinco anos, nos termos do CTN, e não nos termos da Lei nº 8.212/91.

FATURAMENTO. SEMESTRALIDADE.

A base de cálculo do PIS das empresas industriais e comerciais, até a vigência das alterações introduzidas na legislação dessa contribuição pela Medida Provisória nº 1.212/95, era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária. A partir de 1º de março de 1996, o cálculo deve ser feito considerando-se o faturamento do próprio mês de ocorrência do fato gerador.

JUROS DE MORA.

O inadimplemento da obrigação tributária, acarreta a incidência de juros moratórios calculados com base na variação da Taxa Selic, nos termos da legislação específica, seja qual for o motivo da não satisfação do crédito fiscal.

MULTA DE OFÍCIO.

O não recolhimento espontâneo de diferença de crédito tributário decorrente da restauração de sistemática de cálculo da contribuição, em virtude de lei revigorada, configura infração fiscal e sujeita o infrator à multa de 75% do valor da obrigação tributária não satisfeita.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NATURA COSMÉTICOS S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator-Designado. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator),



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2004

2º CC-MF
Fl.

Cleiza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta quanto à decadência. Designado o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004.

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Gustavo Kelly Alencar
Gustavo Kelly Alencar
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olimpio Holanda, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente).



Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Recorrente : NATURA COSMÉTICOS S/A

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos pertinentes a este processo, transcrevo o relatório da Decisão DRJ/CTA nº 529, de 10 de maio de 2001, fls. 171/199.

"Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, foi lavrado o auto de infração de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 53/57), que exige o recolhimento de R\$102.340,60 a título de contribuição e R\$ 76.755,44 a título de multa de lançamento de ofício, prevista 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 29 de agosto 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 (CTN), além dos acréscimos legais.

2. O lançamento fiscal exige a diferença da contribuição, apurada a menor nos meses de dezembro/1995 a fevereiro/1996, em face da aplicação indevida da alíquota de 0,65% prevista na Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e suas reedições, ao invés da de 0,75% prevista nas Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 17, de 12 de dezembro de 1973. Tem como fundamento legal o art. 3º, "b", da Lei Complementar nº 7, de 1970, art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 1973, título 5, capítulo 1, seção 1, alínea "b", itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142, de 15 de julho de 1982, arts. 2º, I, 3º, 8º, I, e 9º da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.

3. Regularmente intimada, com ciência do lançamento em 16/01/2001, a interessada apresentou, em 13/02/2001, por meio de seu representante legal (mandato às fls. 93), a tempestiva impugnação de fls. 62/91, instruída com os documentos de fls. 98/168, cujo teor é sintetizado a seguir.

3.1 Argúi, preliminarmente, que o PIS foi recepcionado expressamente pela Carta Política de 1988, nos termos do seu art. 239, quando passou a ter natureza tributária, sujeitando-se, portanto, à regra prevista no art. 146, III, "b" da C.F., no sentido de caber à lei complementar disciplinar os prazos de decadência; que à falta de lei complementar específica sobre a matéria, aplicam-se ao PIS, como aos demais tributos, as regras de decadência previstas do CTN, recepcionado que foi pela C.F. com status de lei complementar; que, portanto, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, já teria decaído o direito de o fisco efetuar o lançamento correspondente ao mês de dezembro/1995.

3.2 Entende que é absolutamente descabida e ilegítima a pretensão do fisco de constituir créditos tributários, no período de dez anos, com base no art. 10 do Decreto-lei nº 2.052, de 3 de agosto de 1983, porquanto trata tal dispositivo de prazo prescricional; que, mesmo tivesse tratado de prazo decadencial, esse decreto-lei não foi recepcionado pela C.F. como lei complementar (e nem poderia); que o seu art. 10 não poderia ser aplicado por ser juridicamente incompatível com o atual ordenamento jurídico, até porque editado quando o PIS não possuía natureza tributária.

3.3 Alega que o auto de infração padece de insanável vício de nulidade; que nos exatos termos do art. 142 do CTN, são essenciais ao ato administrativo de lançamento: a precisa identificação da prática do ato ou ocorrência do fato descrito em lei como



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

gerador de obrigação tributária, o estabelecimento de vínculo entre esse fato ou ato e determinada pessoa (identificação do sujeito passivo) e a quantificação do montante devido, mediante determinação da base de cálculo e alíquota aplicáveis à espécie. Aduz que o agente fiscal, partindo da premissa de que, com a resolução do Senado Federal, o recolhimento do PIS retornaria à sistemática adotada anteriormente à edição dos Decretos-leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, apurou contribuição a pagar utilizando-se de critério que não se coaduna com os dispositivos legais supostamente embasadores da autuação ora atacada; que se fosse para simplesmente aplicar a Lei Complementar nº 7, de 1970, com as alterações trazidas pelas Leis Complementares nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e 17, de 1973, também a base de cálculo do PIS deveria corresponder ao faturamento do sexto mês anterior; que não foi explicitada a disposição legal por ela infringida a justificar a apuração do tributo tendo como base de cálculo o faturamento mensal e alíquota de 0,75%, o que macula o seu direito ao exercício do contraditório e da ampla defesa, já que não lhe permitiu ter ciência da infração a ela imputada; que sendo o lançamento tributário atividade plenamente vinculada, a autoridade administrativa tem sua atividade adstrita aos ditames da lei, de modo que, uma vez apurada determinada infração, há de ser aplicada a penalidade legal a ela correspondente, devendo restar explícita no auto de infração a disposição infringida e a fundamentação legal para a aplicação de eventual penalidade.

3.4 No mérito, argumenta que os Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, que reduziram a alíquota do PIS de 0,75% para 0,65%, foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sua execução sido suspensa pelo Senado Federal por meio da Resolução nº 49, de 9 de outubro de 1995 (com efeitos ex tunc); que, com a edição da Medida Provisória nº 1.212 e do Ato Declaratório SRF nº 39, ambos de 28 de novembro de 1995, a aplicação das disposições trazidas pela Lei Complementar nº 7, de 1970, especialmente para as empresas mercantis, restou de todo impossibilitada, razão pela qual o entendimento exarado pela fiscalização e ensejador da autuação ora impugnada não merece prosperar; que a Medida Provisória nº 1.212, de 1995, alterou a sistemática de recolhimento do PIS, determinando que as empresas mercantis passassem a efetuar o recolhimento com base no faturamento do mês, à alíquota de 0,65%; que tanto a referida medida provisória como o ato declaratório traziam expressamente em seu texto a determinação de que as disposições inovadoras da sistemática do PIS produziam efeitos retroativos a outubro/1995; que as leis retroativas encontram seus limites disciplinados no art. 5º, XXXVI da C.F., o qual reforça a segurança jurídica pelo princípio da irretroatividade; que o ordenamento pátrio aceita que algumas leis tributárias retroajam, desde que beneficiem a contribuinte (lex mitior); que a própria Secretaria da Receita Federal, quando da Decisão nº 95, de 30/05/1997, da Disit da SRRF da 7ª Região, reconheceu que, após a Resolução do Senado Federal nº 49, de 1995, as disposições da Lei Complementar nº 7, de 1970, aplicam-se a partir de 01/03/1996 apenas para as empresas prestadoras de serviços; que nessa medida, agiu ela totalmente ao amparo da legislação então vigente, qual seja, a Medida Provisória nº 1.212, de 1995, ao recolher o PIS devido no período de dezembro/1995 a fevereiro/1996 no prazo e na forma por ela estabelecidos, e não de acordo com os ditames da Lei Complementar nº 7, de 1970, e alterações posteriores.

3.5 Argúi que, de qualquer forma, nem se caberia alegar que, tendo sido posteriormente declarada inconstitucional pelo STF (ADIN 1.417-0/DF) a disposição trazida no art. 15 da MP nº 1.212, de 1995, reste prejudicada a argumentação por ela tecida; que por força do art. 146 do CTN, a alteração dos critérios jurídicos adotados para o

A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

lançamento tributário, em razão de decisão judicial, não podem atingir fatos geradores anteriores à sua introdução, de modo a implicar tributação mais gravosa; que caso a exigência fiscal não seja cancelada em face do disposto no art. 146 do CTN, ainda assim deverá ser parcialmente cancelada, nos termos do parágrafo único da art. 100 do CTN, para excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetária da base de cálculo, por ter ela pautado sua conduta nos atos normativos fiscais, ou seja, atendeu às orientação da administração em relação aos procedimentos atinentes ao cumprimento da obrigação tributária.

4. Em face das disposições da Portaria do Ministério da Fazenda nº 416, de 21 de novembro de 2000, o processo veio a julgamento desta delegacia."

A Delegacia de Receita Federal de Julgamento em Curitiba-PR julgou procedente o lançamento. Deliberando por meio da Decisão DRJ/CTA nº 529, de 10 de maio de 2001, fls. 171/199, resumida nos termos da ementa às fls. 171/172:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/1995 a 29/02/1996

Ementa: DECADÊNCIA. PRAZO DE 10 ANOS.

O direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento do PIS extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se enquadrando nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, incabível falar em nulidade quando o lançamento fiscal foi efetuado na devida forma da lei e sem que a contribuinte tivesse cerceado o seu direito de ampla defesa.

ALÍQUOTA APLICÁVEL. PERÍODO DE 01/10/1995 A 29/02/1996.

Conforme disposto na IN SRF nº 6, de 2000, aos fatos geradores ocorridos entre 01/10/1995 e 29/02/1996 aplica-se a alíquota de 0,75% prevista na Lei Complementar nº 7, de 1970, com a alteração da Lei Complementar nº 17, de 1973.

ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO.

O disposto no art. 146 do CTN veda a modificação, introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos que nortearam o lançamento, o que não ocorreu no caso em tela, haja vista tratar-se de simples reconhecimento dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do art. 15, in fine, na decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 232.896-3/PA.

FATO GERADOR.

O fato gerador do PIS é o faturamento do próprio período de apuração e não do sexto mês a ele anterior.

PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALTERAÇÕES.

Normas legais supervenientes alteraram o prazo de recolhimento da contribuição ao PIS, previsto originariamente em seis meses pelo art. 6.º da Lei Complementar nº 7, de 1970.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/1/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

NORMAS COMPLEMENTARES.

Não tendo cumprido as disposições da IN SRF nº 6, de 2000, ao deixar de regularizar os recolhimentos indevidamente efetuados com base na Medida Provisória nº 1.212, de 1995, e suas reedições, não há como se alegar observância das normas complementares previstas no art. 100 do CTN, para excluir a imposição de multa de ofício e juros de mora.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a recorrente apresentou, em 16 de outubro de 2003, fls. 205/224, recurso voluntário a este Conselho, solicitando que fosse:

- decretada a nulidade do auto de infração, por este não atender aos requisitos mínimos exigidos por lei (CTN, art. 142, e Decreto nº 70.235/72, art. 10, IV);
- reconhecida a ocorrência de decadência em relação ao período de dezembro de 1995;
- reconhecida a insubsistência da exigência fiscal, quer diante do art. 146 do CTN, quer diante da indevida apuração da base de cálculo do PIS nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, que deveria considerar o faturamento do sexto mês anterior e não o do próprio mês; e
- cancelada a exigência fiscal quanto à aplicação de juros e multa, em conformidade com o parágrafo único do art. 100 do CTN.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/1/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES
(VENCIDO QUANTO À DECADÊNCIA)

Primeiramente vale ressaltar que o recurso interposto está revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Da preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa:

O lançamento tributário é o ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, identifica-se o sujeito passivo da obrigação correspondente, determina-se a base de cálculo e a alíquota aplicável, formaliza-se o crédito e estipula-se os termos da sua exigibilidade. Por ser ato administrativo vinculado e obrigatório, deve ser feito nos exatos termos da lei, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, do CTN). Da análise dos autos vê-se que o auto de infração atende perfeitamente aos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não padecendo, portanto, de qualquer vício formal.

Por outro lado, é de se dar razão à reclamante quando afirma que a falta de fundamentação cerceia o direito de defesa. Todavia, isso em nada lhe aproveita, vez que, como dito linhas acima, o auto de infração atendeu a todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, inclusive o pertinente à correta descrição dos fatos e o enquadramento legal que fundamentaram a autuação (fls. 51/52 e 55/57). Assim sendo, não há razão para se declarar a nulidade do lançamento fiscal, pois a mácula apontada pela defesa não encontra respaldo nos autos.

Esclareça-se, por oportuno, que a inexistência de fundamentação legal acarreta o cerceamento do direito de defesa do autuado, todavia, em estando presente os fundamentos embasadores da exigência fiscal, ainda que incorretos, não se verifica qualquer prejuízo para a defesa.

Diante do exposto, deve-se rejeitar essa preliminar de nulidade.

Como questão prejudicial, a contribuinte argüiu a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, objeto deste lançamento, por já haver decorrido o prazo de cinco anos previstos no § 4º do art. 150 do CTN.

Passemos então, à análise das questões trazidas no recurso especial ora em julgamento. ¹A Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributária, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e a da homologação dos pagamentos antecipados, efetivamente realizados pelo contribuinte, são aquelas insertas no art. 45 da Lei nº 8.212/1991 e no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no art. 173, do mesmo Código.

¹Na elaboração deste voto, socorri-me da brilhante exposição do Auditor-Fiscal Odilon Blanco Lizarzaburu sobre decadência do PIS constante dos autos do Processo nº 10920.000898/99-56, fls. 226 a 269.

4



Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 – e tem como consequência a definitividade de tais procedimentos, bem como a extinção do crédito tributário na medida justa 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, 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 esse crédito.

No caso em análise, não houve pagamento por parte do sujeito passivo, o que de plano afasta a regra do § 4º do art. 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 art. 173 assim dispõe:

"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;

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

(...)"

Ao seu turno, o art. 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, calculadas 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."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Ora, a norma desse art. 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 da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após (dez) anos contados:

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

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 art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/1983 e, sobretudo, no art. 45 da Lei nº 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para o PIS é de 10 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 deve então prevalecer: o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?

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 art. 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o art. 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 Temer²:

"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 a 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.

² TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, pp. 140 e 142.



Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 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 Carta 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 dúvida:

"(...) 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 federativos, 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.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Daí 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 acutillar. 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, primeiramente, o Decreto-Lei nº 2.052/1983 prevendo o prazo decenal de decadência do PIS e do Pasep, e, posteriormente, a Lei nº 8.212/1991 que fixou em seu art. 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, na qual se inclui a contribuição para o PIS.

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 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 das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para instituí-las, é que vai fixar os prazos decadenciais, cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

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 do Pasep 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 art. 34, § 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



Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 art. 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 art. 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 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 veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Adverta-se, para lago, 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, da 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 à 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.



Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

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 a 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 a 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 Carrazza³:

"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 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 (art. 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 abstrato 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 PIS, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei nº 8.212/91, em razão de este diploma legal não mencionar expressamente predita contribuição social. Ora, os arts. 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

³ (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/1/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Clélio Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

fato, a seguridade social, ao lume do art. 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 desemprego, conforme deixam explícitos os arts. 239 e 201, inciso IV, da CF/88. Portanto, a Lei nº 8.212/91, quando, em seu art. 45, ampliou para 10 anos o prazo para homologação e formalização dos créditos da Seguridade Social, incluiu também 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 extrema de dúvida que o PIS está inserido no rol das contribuições da seguridade social e, como tal, está sujeito ao prazo decadencial estabelecido pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Posto isso, e considerando que o lançamento foi efetuado em 15/01/2001 os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre dezembro/95 e fevereiro/96, não há como se falar em decadência.

Quanto à questão da semestralidade do PIS esta foi magistralmente enfrentada pelo Conselheiro Natanael Martins, no voto proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 11.004, originário da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Rendendo homenagem ao brilhante pronunciamento do insigne relator, transcrevo excerto desse voto para fundamentar minha decisão:

"As autoridades administrativas, como visto no presente caso, promoveram o lançamento com base na Lei Complementar nº 07/70, justamente a que a reclamante traz à baila para demonstrar a impropriedade do ato administrativo levado a efeito.

É que, na sistemática da Lei Complementar nº 07/70, a contribuição devida em cada mês, a teor do disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, a seguir transcrito, deve ser calculada com base no faturamento verificado no sexto mês anterior:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/1/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cléuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

'Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea 'b' do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente'. (grifou-se).

Não se trata, à evidência, como crê o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/95, bem como a r. Decisão de fls. 110/113, de mera regra de prazo, mas, sim, de regra insita na própria materialidade da hipótese da incidência, na medida em que estipula a própria base impositiva da contribuição.

Neste sentido é o pensamento de Mitsuo Narahashi, externado em estudo inédito que realizou pouco após a edição da Lei Complementar nº 07/70:

'Decorre, no texto acima transcrito, que a empresa não está recolhendo a contribuição de seis meses atrás. Recolhe a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. O fato gerador (elemento temporal) ocorre no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. Uma empresa que inicia suas atividades não tem débitos para com o PIS, com base no faturamento, durante os seis primeiros meses de atividade, ainda que já se tenha formado a base de cálculo dessa obrigação. Da mesma forma, uma empresa que encerra suas atividades agora, não recolherá a contribuição calculada sobre o faturamento dos últimos seis meses, pois, quando se completar o fato gerador, terá deixado de existir'.

Outro não é o entendimento de Carlos Mário Velloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal:

'... com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses anteriores a esta data' (Mesa de Debates do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 'in' Revista de Direito Tributário nº 64, pg.149, Malheiros Editores).

Geraldo Ataliba, de inescutível memória, e J. A. Lima Gonçalves, em parecer inédito sobre a matéria, espancando qualquer dúvida ainda existente, asseveraram:

'O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente. O fato 'faturar' é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a empresa.

A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de 'faturar', e a perspectiva dimensível desta materialidade – vale dizer, a base de cálculo do tributo – é o volume do faturamento.

O período a ser considerado – por expressa disposição legal - para 'medir' o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal. Mas não é – e nem poderia ser – aleatoriamente escolhido pelo intérprete ou aplicador da lei.

A própria Lei Complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato impositivo.

Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:



Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

'A contribuição de julho será calculada, com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.'

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que – ex vi de explícita disposição legal – o autolancamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.

A análise da sequência de atos normativos editados a partir da Lei Complementar nº 7/70 evidencia que nenhum deles... com exceção dos já declarados inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, autolancamento).

Deveras, há disposição acerca (I) do prazo de recolhimento do tributo e (II) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto, todavia, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible).

Consequentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.

Se se tratasse de mera regra de prazo, a Lei Complementar, à evidência, não usaria a expressão 'a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente', mas simplesmente diria: 'o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o último dia do sexto mês posterior'.

Com razão, pois, a jurisprudência da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos, vem assim se expressando:

Acórdão nº 101-87.950:

'PIS/FATURAMENTO – CONTRIBUIÇÕES NÃO RECOLHIDAS - Procede o lançamento ex-officio das contribuições não recolhidas, considerando-se na base de cálculo, todavia, o faturamento da empresa de seis meses atrás, vez que as alterações introduzidas na Lei Complementar nº 07/70 pelos Dec.-leis nºs 2.245/88 e 2.449/88 foram considerados inconstitucionais pelo Tribunal Eminentíssimo (RE- 148754-2).'

Acórdão nº 101-88.969:

'PIS/ FATURAMENTO – Na forma do disposto na Lei Complementar nº 07, de 07/09/70; e Lei Complementar nº 17, de 12/12/73, a contribuição para o PIS/Faturamento tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante a aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não acolhidas pela Suprema Corte'.

Resta registrar que o STJ, através das 1ª e 2ª Turmas da 1ª Seção de Direito Público, já pacificou este entendimento.

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/1/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Merece ainda ser aqui citado o entendimento do Conselheiro Jorge Olmiro Freire sobre matéria idêntica a aqui em análise, externado no voto proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 116.000, consubstanciado no Acórdão nº 201-75.390:

'E, neste último sentido, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF⁴ e também do STJ. Assim, calcado nas decisões destas Cortes, dobrei-me à argumentação de que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, mesmo que para isso tenha-se como afrontada a melhor técnica tributária, a qual entende despropositada a disjunção de fato gerador e base de cálculo. É a aplicação do princípio da proporcionalidade, prevalecendo o direito que mais resguarde o ordenamento jurídico como um todo.'

E agora o Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção,⁵ veio tornar pacífico o entendimento postulado pela recorrente, consoante depreende-se da ementa a seguir transcrita:

'TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.

O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra 'a' da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.

Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento, de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.

A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.

Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.

Recurso Especial improvido.'

Portanto, até a edição da MP nº 1.212/95, convertida na Lei nº 9.715/98, é de ser dado provimento ao recurso para que os cálculos sejam feitos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, tendo como prazos de recolhimento aqueles da lei (Leis nºs 7.691/88; 8.019/90; 8.218/91; 8.383/91; 8.850/94; e 9.069/95 e MP nº 812/94) do momento da ocorrência do fato gerador."

Diante do exposto, não há como negar que, até a entrada em vigor das alterações na legislação de regência do PIS, introduzidas pela Medida Provisória nº 1.212/1995, a base de cálculo dessa contribuição deve ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.

No que pertine à exigência de juros de mora e de multa de ofício, entendo não assistir razão aos argumentos de defesa pelas razões seguintes:

⁴O Acórdão CSRF/02-0.871 também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD nºs 203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador. E o RD nº 203-0.3000 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em sessões de junho de 2004, teve votação unânime nesse sentido.

⁵ Resp nº 144.708, Rel. Ministra Eliana Calmon, j. em 29/05/2001.



Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

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

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

Com isso, se os recolhimentos efetuados com base nos viciados decretos não foram suficientes para cobrir o débito tributário calculado nos termos da legislação revivida, o sujeito passivo, deveria, por se tratar de tributo por homologação, recolher as eventuais diferenças advindas do restabelecimento da sistemática de cálculo prevista na norma restaurada. Se assim não procedeu, resta patente sua inadimplência fiscal, fato este, que, *de persi*, enseja a constituição, ⁶de 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 art. 161 do Código Tributário Nacional (norma geral) e na legislação específica arrolada no enquadramento legal às fls. 56 a 57 dos autos.

De outro lado, entendo que o disposto no parágrafo único do art. 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 consequências 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 ⁷Alexandre 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.

⁶ Sendo a obrigação tributária satisfeita extemporaneamente, ainda que de forma espontânea, os juros moratórios são devidos.

⁷ Direito Constitucional. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2.002. pp. 624/625.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/11/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

Por derradeiro, cabe esclarecer que os juros moratórios e a multa de ofício são devidos, no caso ora em discussão, tão-somente, sobre o crédito tributário remanescente, se este existir, do novo cálculo, observando a semestralidade.

Assim sendo, dou provimento parcial ao recurso para determinar que o auto de infração seja recalculado observando-se a semestralidade do PIS nos exatos termos deste voto.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004.

Henrique P. - 40772
HENRIQUE PINHEIRO TORRES



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/11/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO
GUSTAVO KELLY ALENCAR
(DESIGNADO QUANTO À DECADÊNCIA)

Com absoluto respeito ao Il.^{mo} Relator, ousou divergir quanto à questão da decadência do direito de a Fazenda Pública lançar créditos tributários relativos à Contribuição para o PIS.

Vejamos.

A questão aqui tratada pertine ao prazo de que teria a Fazenda Nacional para apurar e cobrar dos contribuintes a referida diferença, tendo em vista a legislação aplicável, especificamente o Código Tributário Nacional e a Lei nº 8.212/91.

Prevê o CTN que:

"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 (omissis)

§ 2º (omissis)

§ 3º (omissis)

§ 4º *Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

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;

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II - pelo protesto judicial;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/1/2006

2º CC-MF
FL.

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

Ao passo que a Lei nº 8.212/91 dispõe que:

"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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

§ 1º (omissis)

§ 2º (omissis)

§ 3º (omissis)

§ 4º (omissis)

§ 5º (omissis)

§ 6º (omissis)

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos."

Tendo em vista a visível antinomia entre os dois dispositivos, a fim de se averiguar a aplicabilidade da referida lei ordinária à Contribuição para o PIS, mister que se analise a mesma sob o aspecto formal e material. Vejamos:

Sob o aspecto formal, pouco há que se discutir ao apreciarmos o claro texto constitucional, ao tratar da questão da decadência:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - (omissis)

II - (omissis)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (omissis)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) (omissis)" (grifos nossos)

Logo, em se tratando a Contribuição para o PIS de um tributo, e sobre isto não restam dúvidas, havendo inclusive posicionamento do Supremo Tribunal Federal neste sentido, não há como lei ordinária modificar o posicionamento do CTN – Lei Complementar – acerca da matéria. Há então de prevalecer o entendimento deste último, em que pesem os argumentos dos defensores da tese oposta.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/12/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Não há que se aplicar o disposto na Lei nº 8.212/91, tampouco o disposto no Decreto-Lei nº 2.052/83, mesmo por que o que ali se vê é a – também duvidosa – estipulação de prazo prescricional:

"Art. 1º. Os valores das contribuições para o Fundo de Participação PIS-PASEP, criado pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, destinadas à execução do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídas pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e 3 de dezembro de 1970, respectivamente, quando não recolhidos nos prazos fixados, serão cobrados pela União com os seguintes acréscimos:"

Outrossim, não é só. Sob o aspecto material também se verifica a absoluta impossibilidade de aplicação da referida Lei nº 8.212/91. E tal inaplicabilidade é incontroversa sob diversos prismas, o mais latente deles sendo o próprio entendimento da Fazenda Nacional, que, ao indeferir pedidos de restituição de tributos, aí incluída a Contribuição para o PIS, o faz baseando-se no prazo quinquenal previsto no CTN, e não na inversa aplicação do referido dispositivo ordinário.

Há inclusive atos administrativos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal neste sentido, a saber, por exemplo, o Ato Declaratório nº 96, de 26/11/99, do Secretário da Receita Federal, com base no Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 1999, ao declarar que o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição paga indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário. Tal ato, amparando-se no referido parecer, cita como base legal os arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Ora, o prazo decadencial para constituir o crédito de contribuição social terá que ser o mesmo do prazo decadencial para requerer a restituição da contribuição, ainda que seja aplicado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, de dez anos. O que não pode ser validado é a aplicação do citado art. 45 da Lei nº 8.212/91, que cuida de contribuição ao INSS, para o lançamento e aplicar o CTN para restituição, ou seja, respectivamente, de dez e cinco anos.

Logo, ainda que a tributação tenha natureza de questão pública, superando interesses individuais e até mesmo coletivos, resta manifestamente anti-isonômico e atentatório contra a segurança das relações jurídicas conceder-se à Fazenda prazo decenal para lançar créditos da referida contribuição quando esta mesma recusa-se a restituir ao contribuinte valores indevidamente recolhidos caso o lapso temporal entre o recolhimento e o pedido de restituição supere os cinco anos previstos no CTN.

O Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no art. 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no art. 150. A distinção do Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, no de ofício, o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.

Leandro Paulsen, em sua obra "Direito Tributário", ao comentar o art. 150, § 4º, do CTN, esgota o tema:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 21/1/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000060/2001-78
Recurso nº : 125.201
Acórdão nº : 202-15.484

Cleuzi Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

"Prazo para homologação e prazo decadencial. Identidade. Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste §4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará com o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício em vez de cancelá-lo pela homologação. Com o decurso de prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco lançar eventual diferença. A regra do §4º deste art. 150 é regra especial relativamente a do art. 173, I, deste mesmo código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, inobstante entendimento em sentido contrário esposado pelo STJ, com a censura da doutrina, conforme se pode ver em nota ao art. 173, I, do CTN."

Assim, em se tratando de lançamento por parte da Fazenda, *ex officio*, da contribuição para o PIS, é de se aplicar o disposto no Código Tributário Nacional, ou seja, como houve recolhimento parcial do tributo, ainda que parcial, aplica-se o art. 150, § 4º – considera-se decaído o direito de lançar toda e qualquer parcela relativa aos fatos geradores pretéritos ao quinto ano anterior à lavratura do auto de infração, quais sejam, anteriores a 16/01/1996.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004.

Gustavo Kelly Alencar
GUSTAVO KELLY ALENCAR