



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13808.000060/2001-78
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.513 – 3ª Turma
Sessão de 15 de março de 2016
Matéria PIS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes NATURA COMÉSTICOS S/A e FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL e NATURA COMÉSTICOS S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/1995 a 15/01/1996

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Nos lançamentos por homologação, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado quanto ao pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte, extingue-se o crédito tributário após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que não haja outro prazo fixado em lei, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

Nos lançamentos de ofício, em razão de ausência de pagamento ou recolhimento a menor do tributo, incide a multa de ofício no percentual de 75% e os juros de mora com base na taxa Selic.

NORMAS GERAIS. PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 100 DO CTN.

Por cuidar da interpretação de normas legais em vigor feita com amparo em atos administrativos, o parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional não se presta a dispensar a multa de ofício e os juros de mora devidos em lançamento de ofício de diferença de tributo apurada com esteio em lei cuja aplicação decorra da declaração de inconstitucionalidade daquela em que se baseara o recolhimento espontâneo do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 16/01/1996 a 28/02/1996

CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SEMESTRALIDADE

Afastados os Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88 do ordenamento jurídico, impõe-se a aplicação da Lei Complementar 7/70 (Súmula CARF nº 15, aprovada pela Portaria MF n.º 383, de 14/07/2010).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, I) Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; e II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pelo contribuinte supra identificado em face de decisão da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, cujo acórdão restou ementado da seguinte forma:

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.

Decidiu o Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 16/10/1996, em face da aplicação da regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), considerando-se a existência de recolhimentos antecipados, bem como para aplicar a regra da semestralidade na apuração da contribuição para o PIS devida no período.

Cientificada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 257 a 275) e requereu a observância da regra decadencial prevista no art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que estipula o prazo de dez anos para se exigirem os créditos tributários da Seguridade Social.

Por meio do despacho nº 202-198 (fls. 276 a 278), o Presidente da Câmara deu seguimento ao recurso especial da PGFN.

Cientificado do acórdão e do recurso especial da PGFN, o contribuinte interpôs Embargos de Declaração (fls. 286 a 298) e alegou a ocorrência de omissão no acórdão embargado, "quanto à aplicação do art. 146 do CTN, que veda a alteração dos critérios jurídicos do lançamento tributários em relação a fatos geradores anteriores à modificação desses critérios", embargos esses que restaram não admitidos pelo Presidente da Câmara, por inexistência do pressuposto de admissibilidade invocado (fls. 323 a 329).

O contribuinte apresentou, também, contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 304 a 318) e requereu o seu não conhecimento, em face da ausência de demonstração fundamentada da divergência ou da violação da lei, arguindo, quanto ao mérito, a necessidade da "correta aplicação da norma jurídica prevista no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, consoante entendimento jurisprudencial firmado nesta Corte".

Interpôs, ainda, o contribuinte, Recurso Especial (fls. 388 a 431), recurso esse a que o Presidente da Câmara deu seguimento (fls. 551 a 552), arguindo (i) ofensa ao art. 146 do CTN, considerando que a exigência do PIS com base na LC nº 07/70, em razão do efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, representa alteração de critério jurídico e (ii) impossibilidade de exigência dos juros de mora e da multa de ofício, em conformidade com o parágrafo art. 100 do CTN.

Cientificada, a PGFN apresentou contrarrazões (fls. 555 a 560) e alegou (i) a inexistência de vício que pudesse fulminar o lançamento de ofício de nulidade, (ii) a inocorrência de novo lançamento, mas apenas a correção do lançamento anterior, com manutenção dos critérios originais de apuração dos valores das bases de cálculo e (iii) a devida

exigência dos juros de mora e da multa de ofício, em face do não recolhimento espontâneo da diferença de crédito após a restauração da sistemática de cálculo da contribuição.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Conforme acima relatado, controverte-se nesta instância sobre as seguintes matérias:

a) regra decadencial aplicável ao caso: art. 150, § 4º, do CTN ou art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991 (Recurso Especial da Fazenda Nacional);

b) ofensa ao art.146 do CTN por alteração de critério jurídico (Recurso Especial do Contribuinte);

c) impossibilidade de exigência dos juros de mora e da multa de ofício, em conformidade com o parágrafo único do art. 100 do CTN (Recurso Especial do Contribuinte).

I. Contribuição para o PIS. Regra decadencial aplicável.

Em relação à regra decadencial aplicável ao caso, valho-me do acórdão nº 3803-01.027, de 9 de dezembro de 2010, processo nº 10865.000741/2003-25, relator Hécio Lafetá Reis, que muito bem reflete a posição deste Colegiado sobre a matéria.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante nº 8, a seguir transcrita, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, que previa o prazo decadencial de dez anos para a constituição de créditos tributários relativos a contribuições sociais.

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. (*Súmula vinculante nº 8 de 12/06/2008*).

A Constituição Federal, por sua vez, em seu art. 103-A e §§, determina que o conteúdo de súmula vinculante deve ser observado pelo Poder Judiciário e pela Administração Pública, in verbis:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá **efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública** direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua

revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006). - Grifei

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso."

Consoante tais dispositivos, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – prevê dispensa, por parte dos julgadores, de observância de lei já declarada inconstitucional pelo STF, a saber:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. **O disposto no caput não se aplica** aos casos de tratado, acordo internacional, **lei** ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; (grifei)

No mesmo sentido, a Lei Complementar n.º 118/2008 revogou o referido art. 45, conforme demonstrado a seguir:

Art. 13. Ficam revogados:

I – a partir da data de publicação desta Lei Complementar: a) os arts. 45 e 46 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991;

Dessa forma, diante do fato de se tratar a Cofins [e a contribuição para o PIS] de tributo sujeito ao lançamento por homologação previsto no art. 150 do CTN, para fins de apuração do prazo decadencial, deve-se aplicar a regra prevista no § 4º do mesmo artigo, in verbis:

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.

(...)

§ 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.

Considerando que no presente caso houve pagamentos antecipados, conforme consta expressamente do voto condutor do acórdão recorrido (fl. 255), informação essa não contestada nos autos, tem-se por configurada a homologação tácita do lançamento relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 16/01/1996.

II. Modificação de critério jurídico. Art. 146 do CTN.

Alega o contribuinte que, no lançamento de ofício, configurou-se ofensa ao art. 146 do CTN, tendo em vista que a exigência do PIS com base na LC nº 07/70, em razão do efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, representa alteração de critério jurídico.

De pronto, deve-se ressaltar que não implica mudança de critério jurídico, nos termos previstos no art. 146 do CTN¹, a aplicação superveniente da regra da semestralidade ao lançamento de ofício da contribuição para o PIS, pois, no procedimento e/ou no processo administrativo fiscal, sempre deve prevalecer a imperatividade da lei.

A mudança de critério jurídico ocorre nas hipóteses em que a Administração tributária altera a interpretação da norma jurídica, passando a exigir créditos tributários com base no novo entendimento, sendo que, de acordo com a regra do CTN, tal entendimento não pode retroagir para alcançar fatos geradores anteriores².

Trata-se, portanto, a mudança de critério jurídico, de modificação da interpretação dada à lei e não de erro de direito, conforme se verifica da seguinte posição doutrinária:

o erro de direito (que não se confunde com a simples “mudança de critério jurídico”, esta disciplinada no art. 146 do CTN) enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Com efeito, o art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento tributário em razão de mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito, porquanto se tratam (sic) de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível, enquanto a mudança de critério jurídico ocorre,

¹ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

² RIBEIRO, Ricard Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. RDDT nº 145, out/07, p.99. In: PAULSEN, Leandro. Direito tributário - constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2008, p. 992.

basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta. (RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho. Limites objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário. RDTAPET nº 13, mar/07, p. 49)

Além do mais, conforme apontou a PGFN, em sede de contrarrazões, é vasta a jurisprudência do CARF acerca da aplicação superveniente da regra da semestralidade do PIS, inclusive *ex officio*, sem que isso implique mudança de critério jurídico, mas a boa aplicação da lei, pois cabe ao julgador administrativo zelar pela correta aplicação do Direito em face do caso concreto.

A súmula CARF nº 15, que vincula toda a administração tributária federal, nos termos do art. 75 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, assim estipula:

Súmula CARF nº 15: A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária. (SÚMULAS VINCULANTES. Portaria MF n.º 383 DOU de 14/07/2010)

Além disso, no julgamento do Recurso Especial nº 1.136.210, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que, diante do reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), da inconstitucionalidade formal dos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88 (RE 148.754), restaurou-se a sistemática de cobrança do PIS com base na Lei Complementar nº 7/1970.

O STJ destacou, ainda, que "a norma declarada inconstitucional é nula *ab origine*, não se revelando apta à produção de qualquer efeito, inclusive o de revogação da norma anterior, que volta a vigor plenamente, não se caracterizando hipótese de repristinação vedada no § 3º, do artigo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil."

Não se trata, portanto, de mudança de interpretação da lei por parte da Administração tributária, mas de comando legal impositivo, cuja observância decorre do princípio da legalidade.

Nesse sentido, mostra-se indevida a alegação do contribuinte de ofensa ao art. 146 do CTN.

III. Juros de mora. Multa de ofício. Art. 100, parágrafo único, do CTN.

Alega o contribuinte que, em razão do teor do art. 100, parágrafo único, do CTN³, não podem ser exigidos juros de mora e da multa de ofício, pois que pautara o recolhimento do tributo segundo a prática reiteradamente admitida pelas autoridades fiscais.

³ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)

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.

Contudo, a controvérsia dos autos decorre de lançamento de ofício e não de procedimentos adotados espontaneamente pelo contribuinte, situação essa que inviabiliza a aplicação do referido dispositivo.

Nesse sentido, tem-se a decisão desta 3ª Turma da CSRF, acórdão nº 9303-002.300, de 19 de junho de 2013, cujo voto condutor assim dispôs:

Quanto ao recurso especial do contribuinte, bem documentada a divergência interpretativa, porquanto a Terceira e a Primeira Câmaras do mesmo Segundo Conselho de Contribuintes de então deram entendimentos inteiramente opostos à mesma matéria. É de se dele conhecer, portanto.

*O seu exame requer o confronto entre os argumentos postos em ambas as decisões. Como transcrito, o relator da decisão paradigmática afirmou (sem transcrever o ato legal) que “o parágrafo único do artigo 100 do CTN determina que a observância das **normas legais** e das normas complementares a estas ‘exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.’”*

Contrariamente, a decisão recorrida expressamente consignou que “(...) o que o aludido parágrafo exprime é que a observância das normas complementares, vigentes, mas que por natureza não têm força de lei, não exclui a possível cobrança de valor principal de tributo ou contribuição, porém afasta a incidência de multas, juros e a atualização monetária da base de cálculo”.

Vê-se que a divergência alcança o próprio conteúdo do dispositivo, o que nos obriga a transcrevê-lo na íntegra aqui:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.

Dela resulta que não assiste razão ao relator do acórdão tomado como paradigmático ao afirmar que o dispositivo cuida também da observância de atos legais. Ora, por óbvio, se o sujeito passivo observar os atos legais que regem a exação não haverá exigência alguma, seja de principal, multa ou juros. Não é disso, pois, que trata o dispositivo.

Com efeito, aí o que se pretendeu, me parece, foi disciplinar os efeitos da interpretação de tal legislação, matéria nem sempre fácil. Mais especificamente, o legislador previu – a meu ver, com pleno acerto – que aqueles que, nesse ato de interpretação, seguissem as orientações emanadas da própria administração tributária não seriam punidos nem estariam sujeitos a mora mesmo que o tributo se revelasse, a posteriori, devido.

Mas no código não se previu a situação de que nos ocupamos, e sobre os motivos dessa lacuna apenas se pode especular. O fato é, no entanto, que não há disposição legal, ao menos no CTN, que dispense a exigibilidade dos juros e da multa para a situação concreta.

De situação correlata, embora um pouco diferente, veio a tratar o art. 63 da Lei 9.430, posterior aos fatos geradores aqui lançados. Como se sabe, previu-se aí a dispensa da multa de mora para aqueles que, tendo recorrido ao Judiciário contra determinada exação, lá viessem a ser, em definitivo, derrotados, mas desde que recolham o tributo até trinta dias após a ciência da decisão denegatória.

Ora, ainda que se pudesse buscar aí, por analogia, uma base para acatar a pretensão da autuada (e não se pode) duas conseqüências teriam de ser extraídas: em primeiro lugar, não seria, de todo modo, afastada a exigência dos juros de mora; em segundo lugar, e mais importante, a multa somente seria dispensada se o contribuinte recolhesse o tributo devido no prazo ali especificado.

No presente caso, não houve qualquer iniciativa espontânea por parte da autuada, que se manteve inerte até a chegada da fiscalização.

E como dito acima, não se pode, sem ofensa ao próprio CTN, aplicar a analogia suscitada. É que o seu art. 97 é peremptório:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Destarte, não tendo o autuado, espontaneamente, regularizado o recolhimento como lhe competia, necessário se fez o lançamento e, uma vez sendo ele necessário, há de observar as disposições, igualmente peremptórias, dos artigos 44 e 61 da mesma Lei 9.430 acima mencionada, exigindo-se, em consequência, junto com o principal, a multa de ofício no primeiro definida e os juros, calculados estes com base na taxa selic, consoante o segundo dispositivo.

Nesse sentido, também aqui se mostra indevida a contrariedade do contribuinte.

IV. Conclusão.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO aos recursos especiais interpostos pela PGFN e pelo contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator