



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 13808.000426/00-01
Recurso nº 151.857 Voluntário
Matéria PIS. AUTO DE INFRAÇÃO.
Acórdão nº 204-03.683
Sessão de 03 de fevereiro de 2009
Recorrente AUDIFAR ONCOMED COMERCIAL DE PRODUTOS HOSPITALARES E ONCOLÓGICOS LTDA.
Recorrida DRJ em São Paulo-SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/1994 a 30/04/1995, 01/06/1995 a 30/09/1995, 01/11/1995 a 29/02/1996

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
DECADÊNCIA. PIS

O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo à contribuição para o PIS decai em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

PIS. INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEI Nº 2.445/88 E 2.449/88. FATOS GERADORES ANTERIORES À RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. EXIGÊNCIA. INCABÍVEL.

É incabível a exigência de crédito tributário relativo ao PIS oriundo da diferença de alíquota aplicável de acordo com a Lei Complementar nº 7, de 1970, e com o Decreto-Lei nº 2.445, de 1988, para os fatos geradores anteriores à Resolução do Senado Federal nº 49, de 1995, cuja obrigação tributária correspondente tenha sido extinta em conformidade com esse decreto-lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres quanto aos períodos não decaídos.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Júnior, Marcos Tranchesi Ortiz e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

Contra a pessoa jurídica qualificada neste processo foi lavrado auto de infração para formalizar a exigência tributária relativa à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) decorrente dos fatos geradores ocorridos no período entre agosto de 1994 e setembro de 1995, com a multa aplicável nos lançamentos de ofício e os juros moratórios correspondentes.

Ensejou a constituição de ofício do crédito tributário a constatação de diferenças entre os valores declarados e recolhidos e os valores devidos dessa contribuição apurados pela fiscalização, com base nos registros contábeis da contribuinte.

As diferenças decorreram do fato de a contribuinte ter apurado os valores do tributo devidos com observância dos Decretos-Lei nº 2.445 e nº 2.449, ambos de 1998, e não da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

A peça fiscal foi impugnada e a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I-SP (DRJ/SPOI) julgou procedente o lançamento, por considerar devido o PIS decorrente da diferença entre as alíquotas previstas nos Decretos-lei supramencionados e na Lei Complementar nº 7, de 1970, conforme voto condutor do Acórdão constante das fls. 62 a 66.

Contra essa decisão foi interposto o recurso voluntário constante das fls. 83 a 92 para alegar, em preliminar, a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo aos períodos de apuração de agosto de 1994 a abril de 1995, visto que tivera ciência do auto de infração em 4 de abril de 2000, conforme art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

No mérito, argüiu-se, em síntese, que:

I – a Resolução do Senado que suspendeu a execução dos Decretos-Lei nº 2.445 e nº 2.449, ambos de 1988, deve respeito às garantias constitucionais ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada;

II – é improcedente a aplicação da multa de ofício, que sanciona ato ilícito, à contribuinte que cumpriu a legislação então vigente; e

III – a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-lei em questão representou derrota para a União e, portanto, essa derrota não lhe poderia, agora, gerar-lhe receita.

Ao final, a recorrente solicitou o provimento do seu recurso para que se julgue improcedente o lançamento.

É o Relatório.



Voto

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

Cumpridos os requisitos de admissibilidade do recurso, dele tomo conhecimento.

Por constituir questão prejudicial ao mérito da exigência tributária em questão, convém examinar, de início, se o crédito tributário constituído encontra-se fulminado pela decadência.

Nesse ponto, note-se que a recorrente teve ciência do auto de infração em 4 de abril de 2000, então, considerando o prazo quinquenal da decadência, devem ser excluídos da exigência os valores correspondentes aos fatos geradores ocorridos até março de 1995, inclusive.

Destarte, restando ainda o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos de abril a setembro de 1995, passa-se à apreciação do mérito.

O lançamento objeto deste processo deriva exclusivamente do fato de terem sido afastados do mundo jurídico, com efeitos *ex tunc*, no plano temporal, os instrumentos legais que, entre outras coisas, fixavam em 0,65% a alíquota incidente sobre a base impositiva para cálculo da contribuição para o PIS. Tal afastamento se deu pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e nº 2.449, 21 de julho de 1988, cujo efeito *erga omnes*, no plano pessoal, foi propiciado pela publicação da Resolução do Senado Federal nº 49, de 9 de outubro de 1995, que suspendeu a execução desses Decretos-leis.

Assim, com o lançamento, pretendeu a fiscalização recuperar a diferença da contribuição apurada pela aplicação da alíquota de 0,75%, que é a prevista na Lei Complementar nº 7, de 1970, já acrescida do adicional de que trata a Lei Complementar nº 17, de 1973. Destarte, dado que não se indicaram irregularidades nos pagamentos efetuados sob a égide dos decretos-leis em tela, o exame das razões de recurso reclama que se focalize a questão da decretação de inconstitucionalidade de leis à luz do princípio da segurança jurídica de que deriva a garantia constitucional ao ato jurídico perfeito.

Antes, porém, note-se que está se tratando aqui de restabelecimento de uma alíquota, em virtude da subtração do ordenamento jurídico dos atos legais que a haviam alterado. Essa subtração, por inconstitucionalidade decretada, sem dúvida, possui efeito *ex tunc* e as relações jurídicas se estabelecem como se esses atos legais nunca tivessem composto o arcabouço legal que as rege. Contudo, não se pode ignorar que as leis nascem com presunção de constitucionalidade e, como tal, devem ser cumpridas por seus destinatários, produzindo-se, pois, efeitos que, a meu ver, com maior razão que no caso das medidas provisórias que perdem a eficácia, por ocasião da suspensão da execução dessas leis, deveriam ser disciplinados por ato legal.

Todavia, a ausência dessa disciplina legal não autoriza a atuação estatal, com vista a anular esses efeitos; ao contrário, observado o princípio da legalidade, essa ausência apenas sinaliza para o contribuinte que os pagamentos efetuados em conformidade com os atos



legais inconstitucionais estariam válidos e aptos a produzir o efeito que deles decorre, qual seja, a extinção do crédito tributário, ainda que sob condição resolutória.

Essa atuação, mormente à luz do art. 18, inc. VIII, da Medida Provisória nº 1.542-22, de 9 de maio de 1997, que dispensa a constituição de crédito tributário como o que ora se discute, deve ser balizada pelo princípio da segurança jurídica que, em questões tributárias, confere ao sujeito passivo a certeza de que, cumprindo suas obrigações com estrita observância da legislação vigente, sobre ele não recairão imposições punitivas.

Ora, certamente não de argumentar que, com esse raciocínio, afasta-se tão somente a multa de ofício aplicada. Contudo, na apreciação da matéria há de se ponderarem também as limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo pertinente, no caso, o princípio da anterioridade cuja observância impõe o decurso de prazo para que a lei tributária comece a ter eficácia, de modo a permitir que o sujeito passivo prepare seu patrimônio e faça seu planejamento financeiro para suportar o tributo novo ou a majoração de alíquota ou, ainda, a base de cálculo estendida.

Assim, se quisesse o estado proceder à cobrança da diferença de contribuição para o PIS, em decorrência do afastamento dos Decretos-Leis nº 2.445, de 1988, e nº 2.449, de 1988, e conseqüente restabelecimento da alíquota anteriormente prevista, teria ele legislado com esse fim, concedendo ao sujeito passivo razoável prazo para se adequar a essa exigência.

A essa linha de entendimento costuma-se opor o fato de que, em situação inversa, ou seja, quando se constata que, em virtude de lei posteriormente declarada inconstitucional, o sujeito passivo pagou tributo em valor maior que o devido, garante-se-lhe a repetição do indébito e, portanto, tratamento similar deveria ser dispensado à Fazenda Pública, com respeito ao princípio da isonomia, conquanto não sobejem exemplos de que a relação Fisco/contribuinte venha-se pautando por esse princípio.

Ocorre, todavia que, tornando-se indevido o pagamento, o direito à repetição já está garantido, nos termos do art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), não se subordinando, pois, à ação legiferante do Estado posterior à declaração de inconstitucionalidade ou à Resolução do Senado Federal, conforme o caso. Já a cobrança do tributo subordina-se à observância de princípios constitucionais tributários, especialmente os da legalidade e da anterioridade.

No caso concreto em questão, conquanto verdadeira a assertiva de que a LC nº 7, de 1970, é anterior aos fatos geradores objeto do lançamento e fora editada com perfeita observância dos mencionados princípios, não se pode afastar de forma alguma o fato de que o Decreto-Lei nº 2.445, de 1988, vigeu durante todo o período de ocorrência desses fatos geradores e sobre eles produziu efeitos, consolidando relações jurídicas que, a meu ver, somente poderiam ser alteradas nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN.

Adicionalmente, adoto também parte das razões de decidir expendidas pelo Delegado de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora – MG, no Processo nº 10660.001238/00-24, proferidas nos seguintes termos:

Neste ponto aflora-se a seguinte questão: a diferença a maior referente à contribuição apurada de acordo com a Lei Complementar nº 7/1970 deve ou não ser cobrada do contribuinte que observou estritamente o disposto nos Decretos-leis? Ou de outra forma: tem ou não a



Resolução do Senado Federal nº 49/1995 o condão de retroagir para prejudicar o contribuinte que cumpriu suas obrigações tributárias segundo as normas assentadas nos atos declarados inconstitucionais?

Entende-se, pelos dois motivos a seguir apresentados, que a União considera definitivamente extintos os créditos tributários da contribuição para o PIS cuja quitação foi feita em conformidade com os atos declarados contrários à ordem constitucional.

O primeiro é que a União não considerou nulos os atos praticados àquela época. Caso os houvesse considerado nulos, estaria obrigada a restituir de ofício aos contribuintes as importâncias pagas de acordo com os Decretos-leis e, ao mesmo tempo, exigir o recolhimento da contribuição segundo as normas impostas pela Lei Complementar. Para evitar esse transtorno optou a União por convalidar os pagamentos efetuados e reconhecer indevida, apenas, a parcela excedente. Tal entendimento está implícito no abaixo transcrito artigo 18 da Medida Provisória nº 1.973-67/2000:

“Art. 18 – Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

(...) VIII – à parcela da contribuição ao Programa de integração Social exigida na forma do decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.

(...) § 2º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantias pagas.”

Ora, considerados válidos os atos praticados à época em que a observância dos indigitados Decretos-leis era exigida, não há que se falar em lançamento da diferença da contribuição ao PIS.

O segundo consiste em que, caso a União pretendesse cobrar essa diferença de contribuição, haveria, necessariamente, de conceder prazo para que os contribuintes pudessem pagá-la sem a incidência de multa e juros, já que seria descabida a cobrança desses encargos relativamente à data da ocorrência do fato gerador, como feito no presente Auto de Infração.

Como não foi publicado nenhum ato legal ou administrativo que exigisse o recolhimento da diferença e, ao mesmo tempo, concedesse prazo para pagamento da contribuição dentro do qual não haveria incidência de encargos moratórios, pode-se inferir, novamente, que a União considera extintos os créditos tributários cujos pagamentos foram feitos espontaneamente, antes da publicação da Resolução do Senado Federal nº 49/1995.

Contudo, com o advento da Resolução do Senado Federal, o lançamento da contribuição que não havia sido até aquela data espontânea e integralmente quitada, deverá ser efetuado segundo as

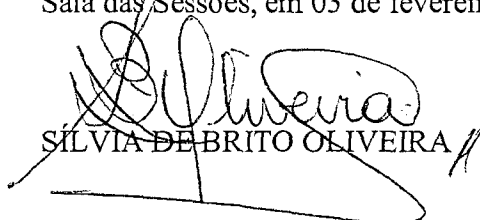


disposições contidas na Lei Complementar nº 7/1970 e alterações posteriores.

Pelo exposto há que se afastar o lançamento de ofício relativamente aos meses em que a contribuição para o PIS foi espontânea e integralmente quitada e manter-se o lançamento nos meses em que não houve recolhimento integral, nas condições previstas à época.

Diante desses fundamentos, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA //