



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 07 / 2004
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.001393/99-75
Recurso nº : 122.735
Acórdão nº : 201-77.463

Recorrente : FUNDAÇÃO DO SANGUE
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

PIS. DECADÊNCIA.

Tratando-se a matéria decadência de norma geral de direito tributário, seu disciplinamento é versado pelo CTN, no art. 150, § 4º, quando comprovada a antecipação de pagamento a ensejar a natureza homologatória do lançamento, como no caso dos autos. Em tais hipóteses, a decadência opera-se em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, independentemente da espécie tributária em análise. A Lei nº 8.212/91 não se aplica à contribuição para o PIS, vez que a receita deste tributo não se destina ao orçamento da seguridade social, disciplinada, especificamente, por aquela norma.

EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, o efeito desta declaração opera-se *ex tunc*, devendo o PIS-Faturamento ser cobrado com base na Lei Complementar nº 7/70 (STF, Emb. de Declaração em Rec. Ext. nº 168.554-2, julgado em 08/09/94), e suas posteriores alterações (LC nº 17/73), sendo a alíquota de 0,75% e a base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, sem atualização monetária até a data do vencimento do respectivo período de apuração.

TAXA SELIC.

É legítima a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FUNDAÇÃO DO SANGUE.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidas as Conselheiras Adriana Gomes Rêgo Galvão e Josefa Maria Coelho Marques, quanto à decadência.

Sala das Sessões, em 16 de fevereiro de 2004.


Josefa Maria Coelho Marques

Presidente


Jorge Freire

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, Sérgio Gomes Velloso, Gustavo Vieira de Melo Monteiro e Rogério Gustavo Dreyer.



Processo nº : 13808.001393/99-75
Recurso nº : 122.735
Acórdão nº : 201-77.463

Recorrente : FUNDAÇÃO DO SANGUE

RELATÓRIO

Versam os autos sobre lançamento de PIS referente ao período de 01/94 a 10/95. A motivação daquele são de duas origens: primeiro, que a autuada não teria oferecido à tributação os valores contabilizados a título de faturamento (conta 3.1.1.02.001-1), correspondente aos valores das notas fiscais de serviço e notas fiscais-faturas de serviço; e, segundo, considerando a declaração de inconstitucionalidade dos DLs nºs 2.445 e 2.449, de 1988, refez os cálculos do período com base na LC nº 7/70, apurando e lançando a diferença em favor da Fazenda em relação ao que havia sido pago com base naqueles diplomas legais.

Tendo a r. decisão mantido o lançamento em sua integralidade, foi interposto o presente recurso voluntário, no qual, em síntese, alega-se a decadência do direito de a Fazenda lançar os períodos de janeiro de 1994 a outubro de 1994, a indevida cobrança dos juros de mora e multa em relação aos valores recolhidos com base nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, vigentes à época do pagamento, já que aqueles valores teriam natureza remuneratória, o que entende descabido com fulcro no primado da segurança jurídica, eis que apenas cumpriu a obrigação tributária na forma então exigida pela própria Administração. Demais disso, insurge-se contra a aplicação da taxa Selic como juros de mora, ao fundamento da ilegalidade de seu cálculo, averbando que há necessidade de determinação expressa dos juros de mora em lei.

Foram arrolados bens para recebimento e processamento do recurso (fls. 279 e 292/296).

É o relatório



Processo nº : 13808.001393/99-75
Recurso nº : 122.735
Acórdão nº : 201-77.463

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

Do exposto, constata-se que a empresa não se insurge contra o primeiro item do lançamento, ou seja, a inclusão dos valores relativos ao faturamento, pelo que deveriam os autos ter sido apartados para prosseguimento da cobrança em relação aos mesmos.

Portanto, resta-nos examinar a questão atinente à decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário e os recolhimentos efetuados de acordo com a norma vigente, os DLs nºs 2.445 e 2.449, de 1988, posteriormente declarados inconstitucionais pelo STF.

DECADÊNCIA

Desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias¹, quando passou a ser cediço que a redação do art. 5º do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo o PIS uma espécie de contribuição social, por conseguinte um tributo, a ele se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre a decadência.

E para mim, estreme de dúvidas, que a matéria da decadência é norma geral de direito tributário. A consequência danosa do entendimento contrário é a oportunidade que se abre para que cada ente tributante possa editar leis sobre prazos decadenciais em relação aos tributos de suas competências, o que poderia levar à existência, em tese, de mais de cinco mil prazos decadenciais diferentes em relação, v.g, ao IPTU, dado o número de municípios hoje existentes. Poderia permitir, também, que o Congresso Nacional editasse tantos prazos decadenciais distintos quantos fossem os tributos de competência da União. Ou seja, um verdadeiro caos, que só conduz em um sentido: a insegurança jurídica aliada à falta de racionalização do sistema tributário, já deveras complexo e inacessível ao homem médio brasileiro.

Aliomar Baleeiro² já nos ensinava que desde a Constituição Federal de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra “Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro”³, historia a expressão “normas gerais de direito

¹ Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário nº 146.733, embora esse julgado seja relativo à Cofins, mas ambas espécies de contribuições sociais.

² *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi – 11ª ed., 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.

³ 1ª ed., São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.



Processo nº : 13808.001393/99-75
Recurso nº : 122.735
Acórdão nº : 201-77.463

financeiro”, quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

“Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:

‘... visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral.’

(...)

Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhecerá o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc.” (grifei)

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui que a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não macula o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos⁴, mas, muito pelo contrário, delimita o pacto e racionaliza o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa De Santi:

“Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.”

No mesmo sentido se posiciona Luciano Amaro⁵, quando afirma:

“É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina ‘geral’ do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata,

⁴ Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.

⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Processo nº : 13808.001393/99-75
Recurso nº : 122.735
Acórdão nº : 201-77.463

obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos.” (sublinhei).

No mesmo rumo asseverou Souto Maior Borges⁶, quando afirmou:

“Diversamente (em relação às normas gerais de direito financeiro), ocorre com as normas gerais de direito tributário que, materialmente e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1º, somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar.”

E, por fim, conclui o mestre pernambucano:

“... o âmbito material de validade tanto da norma geral de direito tributário, quanto da norma geral de direito financeiro, e portanto os respectivos âmbitos de aplicação, transcendem o campo dos interesses exclusivos da União.”

A Constituição atual, em seu art. 146, III, “b”, procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), conforme demonstrara Hamilton Dias de Souza⁷, quando expressamente arrolou a decadência tributária como norma geral de direito tributário.

Dessarte, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a “escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro”, pois minha posição pessoal é que as hipóteses listadas nas alíneas do art. 146, III, da Carta Federal, somente podem ser veiculadas por meio de lei complementar nacional, já que a própria Constituição definiu que a matéria de decadência é norma geral de direito tributário.

E hoje o CTN, ao menos em seu Livro Segundo, é lei nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu art. 173, quer pela leitura feita do art. 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação. Não vejo como não dar eficácia à norma decadencial prevista no CTN, em detrimento daquela prevista em lei ordinária, independentemente da espécie tributária que estejamos versando. Por isso minha divergência

⁶ In *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.

⁷ “O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulação das limitações e conflitos de competência – que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de municípios, e mesmo de estados membros exige uma formulação jurídica global, que garanta a unidade e racionalidade do sistema”. “Normas Gerais de Direito Tributário”, in *Direito Tributário*, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p. 30/35.



Processo nº : 13808.001393/99-75
Recurso nº : 122.735
Acórdão nº : 201-77.463

com o fundamento da decisão *a quo*, vez ela entender que a Lei nº 8.212/91 é que dispõe sobre a decadência das contribuições sociais.

Pelo esposado, que, a meu juízo, ao PIS aplicam-se às normas sobre decadência dispostas no CTN, estatuto este recepcionado com o *status* de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao entendimento de que norma mais específica, mas com o *status* de lei ordinária, possa sobrepujar o estatuído em lei complementar vigente sobre mesma matéria, mormente tratando-se de norma geral de direito tributário, que entendo, como exposto, ser o caso da decadência para constituir o crédito tributário.

Embora claudicante quanto à decadência em tributos lançados por homologação, veio recentemente a Primeira Seção do STJ posicionar-se em sentido contrário ao anteriormente, quando então entendia que *"Não tendo a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita ..."*.⁸

A decisão nos Embargos de Divergência nº 101.407/SP no Resp nº 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pág. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, ficou assim ementada:

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos."

Como no presente caso houve antecipação de pagamento (fls. 40/43), dessa forma caracterizando o lançamento por homologação, a decadência, *in casu*, rege-se pelo art. 150, § 14, contando-se a partir da ocorrência do fato gerador cinco anos.

Face a tal, considerando que o lançamento foi cientificado em 01/10/1999, e tendo havido antecipação de pagamento (fls. 103/109), declaro decaído o lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 01/10/1994.

O MÉRITO

Correta a alíquota aplicada pela fiscalização. Ocorre que a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, teve eficácia *ex tunc*. Dessa forma, regente a exação do PIS, em sua integralidade, a LC nº 7/70, bem como suas alterações, como a da LC nº 17/73, que alterou a alíquota do PIS-Faturamento.

⁸ Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.



Processo nº : 13808.001393/99-75
Recurso nº : 122.735
Acórdão nº : 201-77.463

Com efeito, esse é o entendimento do STF, que assim se posicionou quando discutiu os termos da declaração de inconstitucionalidade dos malsinados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988.

Nos embargos de declaração em Recurso Extraordinário nº 168.554-2/RJ (D.J. 09/06/95) a matéria foi assim ementada:

"INCONSTITUCIONALIDADE - DECLARAÇÃO - EFEITOS. A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato administrativo tem efeito 'ex-tunc', não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar 7/70, relativamente à base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles retirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar 7/70. A espécie sugere observância ao princípio do terceiro excluído." (grifei)

Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio assim finaliza:

"A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato normativo tem efeitos 'ex tunc', retroagindo, portanto, à data da edição respectiva. Provejo estes declaratórios para assentar que a inconstitucionalidade declarada tem efeitos lineares, afastando a repercussão dos decreto-leis no mundo jurídico e que, assim, não afastaram os parâmetros da Lei Complementar nº 7/70. Neste sentido é meu voto."

Mantendo esse entendimento o Excelso Pretório assim ementou os Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 181.165-7/DF em Acórdão votado em 02 de abril de 1996 por sua Segunda Turma:

"1. Legítima a cobrança do PIS na forma disciplinada pela Lei Complementar 07/70, vez que inconstitucionais os Decretos-leis n 2.445 e 2.449/88, por violação ao princípio da hierarquia das leis.

2. ..."

Então, até que a MP nº 1.212/95 surtisse seus efeitos no sentido da mudança da forma de cálculo do PIS, continuou vigendo a sistemática estabelecida na Lei Complementar nº 7/70.

E, por tal, como vimos reiteradamente decidindo, mesmo antes da decisão do STJ, na sistemática da LC nº 7/70 a base de cálculo da contribuição é o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, sem atualização monetária desse valor até o prazo de vencimento do respectivo período de apuração. Sistemática esta que deve ser aplicada ao presente lançamento, fazendo, se necessário, as devidas alterações.

Quanto aos juros de mora e à multa aplicada, tais encargos não teriam incidido se dentro do prazo amigável, 30 dias, a contar da data da publicação da Resolução do Senado que retirou a eficácia dos malsinados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, a recorrente tivesse, espontaneamente recalculado o PIS com base na LC nº 7/70 e recolhesse eventuais diferenças.

Por fim, quanto à argüição da ilegalidade da utilização da taxa Selic como juros moratórios, também é de ser rechaçada. A Administração, em sua faceta autocontroladora da



Processo nº : 13808.001393/99-75
Recurso nº : 122.735
Acórdão nº : 201-77.463

legalidade dos atos por si emanados, os confronta unicamente com a lei, caso contrário estaria imiscuindo-se em área de competência do Poder Judiciário, o que é até mesmo despropositado com o sistema de independência dos Poderes. Portanto, ao Fisco, no exercício de suas competências institucionais, é vedado perquirir se determinada lei padece de algum vício formal ou mesmo material. Sua obrigação é aplicar a lei vigente. E a taxa de juros remuneratórios de créditos tributários pagos fora dos prazos legais de vencimento foi determinada pelo art. 13 da Lei nº 9.065/95. Sendo assim, é transparente ao Fisco a forma de cálculo da taxa que o legislador, no pleno exercício de sua competência, determinou que fosse utilizada como juros de mora em relação aos créditos tributários da União.

Dessarte, a aplicação da taxa Selic com base no citado diploma legal, combinado com o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, não padece de qualquer coima de ilegalidade.

CONCLUSÃO

Com base em todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para declarar decaído o lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 01/10/1994.

Os cálculos do lançamento devem ser refeitos considerando a base imponível do PIS, de acordo com a LC nº 7/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização monetária até a data do vencimento do respectivo período de apuração.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de fevereiro de 2004.


JORGE FREIRE

