



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De <u>19 / 05 / 06</u> VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13819.001834/99-46
Recurso nº : 124.810
Acórdão nº : 202-16.187

Recorrente : PLASTIQUÍMICA PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 6 / 9 / 2005

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

PIS. DECADÊNCIA. Tratando a matéria de 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.

SELIC.

É legítima a cobrança de juros de mora com base na Taxa SELIC.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCATORIEDADE.

A multa aplicada pelo Fisco decorre de previsão legal eficaz, descabendo ao agente fiscal perquirir se o percentual escolhido pelo legislador é exacerbado ou não. Para que se afira a natureza confiscatória da multa é necessário que se adentre no mérito da constitucionalidade da mesma, competência esta que não têm os órgãos administrativos julgadores.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **PLASTIQUÍMICA PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005

Henrique Pinheiro Torres

Presidente

Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.

cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 6/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13819.001834/99-46
Recurso nº : 124.810
Acórdão nº : 202-16.187

Cristina Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : **PLASTIQUÍMICA PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ofício em que se cobram diferenças de depósito judicial feitos à alíquota de 0,65% em ação judicial que se visava a decretação de nulidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, referente aos exercícios: outubro de 1991 a maio 1994 e julho 1994 a setembro de 1995, sendo a ciência do lançamento em 26.07.1999. Refeita a base de cálculo pela fiscalização, foram imputados os valores recolhidos de PIS.

Impugnada a exação, a r. decisão manteve o lançamento em sua integralidade. Não resignada com aquele *decisum*, foi interposto o presente recurso voluntário, no qual, em síntese, argüi-se que o crédito estaria decaído relativo aos exercícios 1991 a 1993. Demais disso, alega que os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449 não foram ratificados a tempo, não podendo produzir qualquer efeito jurídico, pelo que, presumo em função dos termos da impugnação, entende que restaria revogada a LC nº 07/70. Por fim, entende ilegal a aplicação da Taxa SELIC e confiscatória a multa de 75 %.

Foram arrolados bens (fls. 572/574) para recebimento e processamento do recurso.

É o relatório.



Processo nº : 13819.001834/99-46
Recurso nº : 124.810
Acórdão nº : 202-16.187

Cleusa Takahashi
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

Quanto à decadência ao direito da Fazenda constituir o crédito tributário, com razão a recorrente.

A decisão *a quo* entende que o prazo decadencial do PIS é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, com fundamento no art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83.

Com a devida vênia, divirjo desse entendimento. Ocorre que dúvida não há que 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 artigo 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 ela se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o artigo 146, III, 'b', da Constituição Federal de 1988 estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre decadência.

E para mim, estreme de dúvidas, que a matéria da decadência é norma geral de direito tributário, ao contrário da r. decisão, conforme se depreende da sua fundamentação. A consequência danosa desse entendimento 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 o termo "normas gerais de direito 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:

¹ Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 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 : 13819.001834/99-46
Recurso nº : 124.810
Acórdão nº : 202-16.187

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos⁴, mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

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

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*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.

[Assinaturas]



Processo nº : 13819.001834/99-46
Recurso nº : 124.810
Acórdão nº : 202-16.187

Cleuzia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 (art. 146, III, “c”) procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), consoante demonstrara Hamilton Dias de Souza⁷, que assim manifestou-se:

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.

Em remate, 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.

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.

Assim, ao PIS aplicam-se as 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, conforme rege nossa Lei Fundamental.

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

⁷ “Normas Gerais de Direito Tributário”, in *Direito Tributário*, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p.30-35.

[Assinatura] 5



Processo nº : 13819.001834/99-46
Recurso nº : 124.810
Acórdão nº : 202-16.187

Cláudia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Nesse sentido, posto que versando sobre contribuições, embora com outra destinação (o financiamento da seguridade social) o entendimento do TRF da 4ª Região, aresto⁸, cuja ementa abaixo transcrevo:

Contribuição Previdenciária. Decadência.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios previstos na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Inexistindo antecipação do pagamento de contribuições previdenciárias, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Precedentes.

Dessarte, à matéria decadência tributária, aplica-se o CTN. 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..."⁹

A decisão nos Embargos de Divergência 101407/SP no Resp 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pag. 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.

Nesse sentido vem decidindo a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como no presente caso houve antecipação de pagamento, caracterizando o lançamento por homologação, a decadência, *in casu*, rege-se pelo art. 150, § 4º, contando-se a partir da ocorrência do fato gerador cinco anos. Assim, tendo sido o lançamento cientificado ao sujeito passivo em 26.07.1999, estão decaídos os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram até 25.07.1994.

⁸ Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittecourt da Rosa.

⁹ Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.

Handwritten signature and number 6



Processo nº : 13819.001834/99-46
Recurso nº : 124.810
Acórdão nº : 202-16.187

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

No que tange à alegação de que não haveria norma impositiva, tenho como argumento meramente protelatório, eis que a matéria é pacífica, tanto administrativamente como no Judiciário.

Ora, ao ser declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, seus efeitos operam-se *ex tunc*. E não tendo sido revogada a LC nº 7/70, ela vige desde então. Sobre o ponto me manifestei no Recurso nº 101.462, votado à unanimidade, do qual transcrevo o excerto infra:

II - Mérito

a) Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988 Federal

Basicamente toda a tese da defesa se arrima na articulação de que os efeitos da Resolução do Senado operam seus efeitos protraindo-se no tempo, ou seja, ex nunc. Ao passo que o Fisco, pelo fato de o lançamento estar embasado na Lei Complementar 7/70 e alterações, entende que seus efeitos retrotraem-se no tempo, ou seja, seus efeitos operariam ex tunc, uma vez declarada inconstitucional os multicitados Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88.

Sobre a matéria, já de longa data, a Suprema Corte, no caso específico da declaração de inconstitucionalidade das faladas normas legais, manifestou-se, como a seguir demonstra-se.

Nos embargos de declaração em Recurso Extraordinário 168554-2/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. À 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 Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário 181165-7/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.

11/8/7



Processo nº : 13819.001834/99-46
Recurso nº : 124.810
Acórdão nº : 202-16.187

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2.”

Dessa forma, a questão não requer mais questionamentos, sendo sobre ela muito claro o entendimento do STF, o qual espanca qualquer dúvida que ainda pudesse haver. Também com fulcro no entendimento da Corte Suprema sobre a matéria esta Câmara já há algum tempo vem firmando jurisprudência nesse sentido, ou seja, perfeito e legítimo o lançamento do PIS-faturamento com base na Lei Complementar 7/70, resguardado, por óbvio, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

Assim, absolutamente despropositado o argumento de *vacatio legis*

Também improcedente a arguição da ilegalidade da utilização da Taxa SELIC como juros moratórios. À Administração em sua faceta autocontroladora da legalidade dos atos por si emanados os confronta unicamente com a lei, caso contrário estaria imiscuindo-se em área de competência do Poder Legislativo, 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 artigo 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 a 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.

Por fim, é de ser rechaçada a alegada confiscatoriedade da multa aplicada. Primeiro porque descabe à Administração adentrar no mérito da constitucionalidade de determinada norma em plena vigência. E, segundo, porque a norma constitucional que a recorrente aponta como afrontada não se refere a penalidades quando diz respeito ao confisco, mas sim a tributo, e não precisamos nos alongar para concluir que a multa de ofício aplicada não tem natureza de tributo. Todavia, entendimento unânime deste Colegiado que descabe a órgãos julgadores administrativos adentrar no mérito da constitucionalidade de norma válida, vigente e eficaz, como a que se refere à aplicação da penalidade de ofício imposta à recorrente.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO PARA DECLARAR QUE ESTÃO DECAÍDOS OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS OCORRIDOS ATÉ 25.07.1994.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005

JORGE FREIRE