



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Segunda Câmara
RECURSO ESPECIAL
Nº *RP/202.119.404*

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

Recorrente : PARANAMOTOR AUTOMÓVEIS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de *29* / *09* / *2003*
Rubrica *[assinatura]*

NORMAS PROCESSUAIS - PRAZO DECADENCIAL - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, havendo pagamentos, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do CTN, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não havendo pagamentos, configura-se a situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, com a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento (Precedentes do STJ - REsp. nºs 58.918-5/RJ e 199560/SP).

PIS - LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA - A Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo STF, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. A retirada dos referidos decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc* e funcionou como se os mesmos nunca houvessem existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, passando a ser aplicadas as determinações da LC nº 7/70, com as modificações deliberadas pela LC nº 17/73.

PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70 - A norma do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70 determina a incidência da contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador - faturamento do mês. A base de cálculo da contribuição permaneceu incólume e em pleno vigor até os efeitos da edição da MP nº 1.212/95, quando passou a ser considerado o faturamento do mês (Precedentes do STJ e da CSRF/MF).

JUROS DE MORA - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária (art. 161 do CTN).

[assinatura]



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

MULTA DE OFÍCIO – O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor.

Recurso ao qual se dá provimento parcial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
PARANAMOTOR AUTOMÓVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto à decadência.** Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo e Henrique Pinheiro Torres; e **II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto às demais matérias, nos termos do voto da Relatora.** Esteve presente ao julgamento o advogado da recorrente **Dr. Aristófanis Fontoura de Holanda.**

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Eaal/cf/ja



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

Recorrente : PARANAMOTOR AUTOMÓVEIS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever:

“Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado auto de infração de fls. 304/311, que exige R\$60.142,46 de contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e R\$45.106,69 de multa de ofício de 75%, 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 o 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’, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), além dos encargos legais.

2. *A autuação, cientificada em 14/12/1999, ocorreu devido à falta de recolhimento da contribuição para o PIS, relativa aos períodos de apuração de 01/01/1992 a 31/12/1992, 01/02/1993 a 31/12/1994 e de 01/02/1995 a 30/06/1995, conforme demonstrativos de apuração às fls. 304/306 e de multa e juros de mora às fls. 307/309, tendo como fundamento legal o artigo 3º, ‘b’, da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, o artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973; título 5, capítulo 1, seção 1, alínea ‘b’, itens I e II, do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 142, de 15 de julho de 1982.*

3. *Às fls. 298/303, no ‘Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal’, consta que:*

- a contribuinte impetrou ação judicial em mandado de segurança, Processo nº 88.2014912-5, questionando a majoração da base de cálculo da contribuição para o PIS na forma como estabelecida pelos Decretos-leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988 e 2.449, de 21 de julho de 1988; a decisão judicial transitada em julgado reconheceu o direito de a impetrante recolher a contribuição em conformidade com a Lei Complementar nº 7, de 1970, com as alterações de nº 17, de 1973; os valores depositados foram convertidos em renda da União;*
- em abril de 1998, na vigência da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e suas reedições, a contribuinte ajuizou, como*



Processo nº : 13906.000160/99-65

Recurso nº : 119.404

Acórdão nº : 202-14.450

litisconsorte, ação judicial em que objetiva recolher a contribuição sobre sua margem de ganho, alegando que não efetua revenda de mercadoria, mas sim venda por consignação; requer ainda a compensação de todos os valores pagos a maior nos últimos 10 anos;

- não obstante o prazo de recolhimento da contribuição ter sido alterado, a contribuinte o fez considerando os seis meses previstos na Lei Complementar nº 7, de 1970; essa prática, a partir de 1996, em face da diminuição do faturamento, ocasionou recolhimentos a maior, os quais foram considerados na apuração dos débitos;*
- pelo fato de a empresa sob fiscalização ter incorporado a Paranamotor Caminhões Ltda, CNPJ nº 79.056.552/0001-71, e de essa também constar como litisconsorte da Ação Judicial em Mandado de Segurança nº 88.2014912-5, as mesmas verificações foram nela efetuadas, sendo constatados os mesmos procedimentos incorretos; em face do art. 132 do CTN, a ação fiscal, o Termo de Verificação e Encerramento e o auto de infração, foram feitos em nome da empresa sucessora;*
- relativamente ao período de janeiro de 1990 a dezembro de 1993, a contribuinte não apresentou os documentos solicitados, alegando o prescrito nos arts. 150, § 4º, e 173, I e parágrafo único, do CTN;*
- diante dessa negativa, para apuração da base de cálculo da contribuição, foram utilizados os valores informados nas Declarações de Rendimentos dos exercícios de 1992 e dos anos-calendário de 1992 e 1993; em 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999, as bases de cálculo foram apuradas conforme balancetes contábeis, fornecidos pela contribuinte;*
- a contribuição exigida no auto de infração refere-se à parcela não declarada em Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF;*
- os débitos apurados na sucedida e na sucessora encontram-se consolidados às fls. 302/303.*

4. Tempestivamente, em 21/12/1999, a interessada, por intermédio de representante regularmente habilitado (procuração à fl. 357), interpôs a impugnação de fls. 312/356, instruída com os documentos de fls. 358/473, cujo teor é sintetizado a seguir.

5. Alega, a impugnante, que o Poder Judiciário ordenou que pagasse a contribuição de acordo com a lei Complementar nº 7, de 1970, e que assim procedeu, pois do contrário implicaria desobediência à ordem judicial.



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

6. *Argúi que a Lei Complementar nº 7, de 1970, em seu artigo 6º, parágrafo único, fixa a data do fato gerador da contribuição exemplificando que a contribuição de julho (fato gerador) será calculada com base no faturamento de janeiro (base de cálculo). Questiona o procedimento fiscal dizendo que houve afronta formal à lei complementar ao considerar a base de cálculo como sendo o fato gerador do PIS.*

7. *Defende que se as regras que mudaram os prazos de recolhimento do PIS fossem válidas (e não o são porque calcadas nos citados decretos-leis inconstitucionais) elas deveriam contar os prazos a partir do fato gerador (julho) e não da base de cálculo (faturamento de janeiro), como quer a autuante. Acrescenta que além de as alterações no prazo de recolhimento não atingirem o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, leis ordinárias também não poderiam modificar a lei complementar, dada a recepção expressa pelo art. 239 da Constituição Federal de 1988.*

8. *Com o intuito de embasar seu ponto de vista transcreve decisões judiciais, acórdãos do Conselho de Contribuintes e texto publicado acerca do assunto. Refuta a validade do Parecer PGFN/CAT nº 437, de 1998, questionando-o com base em texto publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, o qual reproduz.*

9. *Argúi, também, a decadência do direito de se exigir a contribuição para o PIS, de acordo com os arts. 150, § 4º, 173 e 174 do CTN, que estipulam prazos quinquenais. Contrapõe as disposições do Decreto-lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983 (que entende tratar de prescrição) e da Lei nº 8.212, de 24 de abril de 1991, àquelas do CTN, alegando que essas prevalecem em face da previsão do art. 146, III, 'b', da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 de que os prazos de decadência devem ser fixados por lei complementar. Embasando sua tese, transcreve jurisprudência administrativa e judicial.*

10. *Acrescenta, fundamentada em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que, em se tratando de lançamento de ofício, e não por homologação, deve-se obediência às regras do art. 173, I, do CTN.*

11. *Por fim, sustentando que, se a administração fiscal vinha aceitando o recolhimento da contribuição para o PIS nos termo do parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, fato confirmado pelo Parecer PGFN nº 1.185, de 1995, não se pode, com base na mudança de orientação, segundo o Parecer PGFN/CAT nº 437, de 1998, cobrar multa, juros e correção monetária, sob pena de afrontar o art. 100, III e parágrafo único, do CTN."*

A autoridade julgadora de primeira instância deu o lançamento por precedente, não acatando as considerações acerca da decadência, ressaltando que o § 4º do artigo 150 do CTN faculta à lei a prerrogativa de estipular prazo diverso, que não o de cinco anos, para a



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

ocorrência da extinção do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, sendo que tais determinações encontram-se expressas no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052, de 1983, que enfatiza não se referir a normas sobre prescrição, que estão inscritas no artigo 10 do mesmo diploma legal e na Lei nº 8.212, de 24 de abril de 1991, em seu artigo 45, destacando que não há que se falar em incompatibilidade com o artigo 146, III, da CF/88, por tratar o CTN das normas gerais em matéria de decadência, ao passo que o decreto-lei e a lei citados dispõem acerca de normas específicas.

No mérito, a autoridade julgadora *a quo* não acatou as argumentações de que o artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, refere-se à base de cálculo da Contribuição para o PIS, entendendo que tal norma regula o prazo de recolhimento, no que foi alterada por legislação posterior, tecendo extensas considerações para embasar seu entendimento, trazendo excertos de julgados judiciais e administrativos e referindo-se ao Parecer PGFN/CAT/nº 437/98.

Quanto à contestação da multa de ofício, dos juros de mora e da atualização monetária, em face do artigo 100, III, parágrafo único, do CTN, observa que as práticas administrativas inscritas no Parecer PGFN nº 1.185, de 1995, não reconhecem o procedimento defendido pela autuada, deixando assentado que continuavam em vigor todos os atos normativos que pudessem ser interpretados em consonância com a Lei Complementar nº 7/70, não havendo alteração em critério jurídico que corrobore a aplicação do dispositivo invocado. Enfatiza que são objeto do auto de infração os períodos de apuração até junho de 1995 e que o referido parecer foi expedido apenas em 07/11/1995.

Irresignado, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, recurso voluntário contra o ato supra-referido, cujo prosseguimento se deu com o arrolamento de bens, alternativamente ao depósito recursal de, no mínimo, 30% do débito remanescente da decisão de primeira instância, conforme previsto no artigo 33, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Medida Provisória nº 1.973-63, de 29/06/200, e suas reedições posteriores, que foi aceito pela Delegacia da Receita Federal em Apucarana/PR, conforme despacho à fl. 578.

Em sua defesa, a autuada repisa os argumentos expendidos na impugnação, para, ao final, defender a sua desoneração do lançamento, por ilegal. //

É o relatório.



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

**VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA**

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A questão central do dissídio posto nos autos refere-se a recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo a título de Contribuição para o PIS, considerando a tributação determinada pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e os valores contidos na exação, tendo por conta a incidência das Leis Complementares nºs 7/70 e 17/73.

Nesse ponto, impende observar que a recorrente é parte em processo judicial cujo objeto é o pedido de declaração de inexistência de relação jurídica nos recolhimentos a título de Contribuição para o PIS e de COFINS em moldes que não ultrapassem a incidência sobre a sua margem de ganho, vez que a exação incide sobre a receita bruta das vendas dos produtos que comercializa, através de Ação Ordinária (Processo nº 98.2011278-8), impetrada junto à 1ª Vara Federal de Londrina, Estado do Paraná. Patente fica que a *quaestio* discutida judicialmente possui objeto diferente da lide aqui tratada, o que não implica em concomitância de discussão nas esferas judicial e administrativa, permitindo o enfrentamento do dissídio deste processo por este Colegiado.

Preliminarmente à análise do mérito da discussão, é curial que seja averiguado se ocorreu a decadência do direito de lançar os valores exacionados, por ser questão ensejadora de extinção do crédito tributário.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142 do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

É pacificado tratar-se a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. *Ex vi* do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação “*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*”.



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

No direito tributário brasileiro tem-se verificado que dificilmente sobredita homologação se dá de forma expressa, sendo mais comum que o procedimento do contribuinte seja o único que se verifica. Em tal caso, sobressai-se a figura da “homologação tácita”, que está determinada no artigo 150, § 4º, do CTN, quando, decorrido o lapso decadencial de 05 (cinco) anos, tem-se por homologado não o lançamento, mas o pagamento que houvera sido elaborado pelo sujeito passivo.

A antecipação do pagamento é situação determinante para que a decadência seja analisada à luz das deliberações do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Deixando o pagamento de ocorrer, há que se falar em homologação deste, caso em que o Superior Tribunal de Justiça tem reiteradamente se manifestado no sentido de que as deliberações do artigo 173, I, do CTN, antes citado, devem ser interpretadas em conjunto com o artigo 150, § 4º, do mesmo diploma legal.

Entende aquela Corte que, em tais casos, o termo inicial da decadência, prevista no artigo 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador, mas sim que a decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre após cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiria o direito de a Fazenda Pública rever e homologar o pagamento, vale dizer, o exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se, ou seja, o exercício seguinte ao término dos cinco anos contados a partir do fato gerador.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça evidencia-se no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, que teve como Relator o Ministro Humberto Gomes de Barros, como também no julgamento do Recurso Especial nº 199560/SP, DJU de 26/04/99, tendo como Relator o Ministro Ari Pargendler, cujas ementas a seguir transcrevemos:

Recurso Especial nº 58.918-5/RJ (95/0001216-2):

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO (CTN, ART. 173).

I – O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorreu depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).

***IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.”* (grifamos)**

Recurso Especial nº 199560/SP (98/0098482-8):



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. 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, de modo que 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, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional."

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda acata esta posição do Superior Tribunal de Justiça, e, no tocante ao prazo decadencial previsto no inciso I do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, no julgamento do Acórdão CSRF/02-01.0004, pronunciou-se no sentido de que aquele dispositivo legal refere-se ao direito de a seguridade social apurar e constituir seus créditos, sendo que o título VI da mesma norma dispõe sobre as fontes de financiamento da seguridade social e enumera as contribuições a que estão obrigados a União, o segurado e as empresas. Dentre as contribuições a cargo da empresa estão enumeradas a Contribuição para o FINSOCIAL (Decreto-Lei nº 1.940/82) e a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL (Lei nº 8.034/90), não havendo qualquer referência à Contribuição para o PIS. Assim, não incluída a Contribuição para o PIS naquelas enumeradas pela Lei nº 8.212/91, pode-se inferir que o legislador pretendeu dar tratamento distinto a esta contribuição, sendo que o artigo 45 daquela lei apenas alcança a constituição de créditos provenientes das contribuições elencadas no seu artigo 23, não havendo como estender sua aplicação à Contribuição para o PIS, vez que a decadência, por se tratar de prazo extintivo da constituição do crédito tributário, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida. A síntese do posicionamento daquela Corte administrativa encontra-se na ementa a seguir transcrita:

"PIS – DECADÊNCIA – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário, nos casos em que houve a antecipação do pagamento, ocorre após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial de dez anos a que se refere o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 apenas alcança a constituição dos créditos provenientes das contribuições elencadas no artigo 23 dessa lei, não havendo como estender sua aplicação à contribuição ao PIS. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida."

Também quanto ao prazo estipulado no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83, é pacífico neste Colegiado, o que foi ratificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, tratar-se tal norma de regra que estabelece o dever de guarda de documentos por dez anos e não de prazo decadencial. No entender daquela Corte, a imposição se faz de forma coerente com o prazo estipulado no artigo 10 do mesmo decreto-lei, que trata de prescrição, face à necessidade de cobrança do débito dentro daquele prazo.



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

Na espécie, os períodos objeto do lançamento abrangem de janeiro a dezembro de 1992, de fevereiro de 1993 a dezembro de 1994 e de fevereiro a junho de 1995. Foram efetuados pagamentos em todo o período abrangido pela exação – listagem de pagamentos efetuados às fls. 182/185. Assim, há que serem aplicados os mandamentos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Nessa conformação, para o período de janeiro a dezembro de 1992, o prazo decadencial iniciou-se em janeiro de 1997 e encerrou-se em dezembro de 1997; para o período de fevereiro de 1993 a dezembro de 1994, o prazo decadencial iniciou-se em fevereiro de 1998 e encerrou-se em dezembro de 1999; e para o período de fevereiro a junho de 1995, o prazo decadencial iniciou-se em fevereiro de 2000 e encerrou-se em junho de 2000.

Como o sujeito passivo tomou conhecimento da exação em 14 de dezembro de 1999, foram atingidos pela decadência os períodos de apuração referentes aos meses de janeiro a dezembro de 1992 e de fevereiro de 1993 a novembro de 1994, o que implica na extinção do crédito tributário referente, de acordo com o artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

Ultrapassada a preliminar, adentramos à análise das questões de mérito.

Uma das controvérsias de mérito se dá acerca do mandamento veiculado pelo parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, e, para o deslinde da questão, mister que se faça um esboço histórico da Contribuição para o PIS, tendo como ponto de vista as normas de comando que regeram a sua incidência.

A Lei Complementar nº 7, de 07/09/70, instituiu, em seu artigo 1º, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

O Decreto-Lei nº 2.445, de 29/06/88, no artigo 1º, V, determinou, a partir dos fatos geradores ocorridos após 01/07/88, as seguintes modificações: o fato gerador passou a ser a receita operacional bruta, a base de cálculo passou a ser a receita operacional bruta do mês anterior e a alíquota foi alterada para 0,65%.

O Decreto-Lei nº 2.449, de 21/07/88, trouxe modificações ao Decreto-Lei nº 2.445/88, contudo, sem alterar o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota por este determinados.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, tendo suas execuções suspensas pela Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95.

Segundo preceitua o artigo 150, I, da Constituição Federal, a incidência tributária só se valida se concretizada por lei, entendendo-se nessa expressão que a norma embasadora da exação tributária deve estar validamente inserida no ordenamento jurídico, e,



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

dessa forma, apta a produzir seus efeitos. Os citados decretos-leis, reconhecidamente inconstitucionais, e com a execução suspensa por Resolução do Senado Federal, foram afastados definitivamente do ordenamento jurídico pátrio, não sendo, portanto, lícitos os lançamentos tributários que os tomaram por base legal. Destaque-se que, na espécie, o reconhecimento da inaplicabilidade dos indigitados decretos-leis se deu por meio de decisão judicial transitada em julgado em ação onde a recorrente foi parte.

Esse entendimento é corroborado pela decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 168.554-2/RJ, onde fica registrado que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos retroagem à data da edição respectiva, assim, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 tiveram afastadas as suas repercussões no mundo jurídico. A ementa do julgamento muito bem sintetiza o posicionamento da Corte Suprema em referida *quaestio*:

"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 tirar 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."

Como consequência imediata, determinada pela exigência de segurança e aplicabilidade do ordenamento jurídico, a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 produziu efeitos *ex tunc*. Assim, tudo passa a ocorrer como se a norma eivada do vício da inconstitucionalidade não houvesse existido, retornando-se a aplicabilidade da sistemática anterior.

Tal pensamento encontra-se perfeitamente reforçado em voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, cujo excerto a seguir transcrevemos:

"(...) impõe-se proclamar – proclamar com reiterada ênfase – que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito. 'uma consequência primária da inconstitucionalidade' - acentua MARCELO REBELO DE SOUZA ('O valor Jurídico do Acto Inconstitucional', vol. 1/15-19, 1988, Lisboa) – 'é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo, vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhes corresponderiam."



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula.” (RTJ 102/671. In LEX - Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nº 174, jun/93, p.235) (grifamos)

Como decorrência da aplicação da Lei Complementar nº 7/70, surgiu a controvérsia acerca da norma veiculada pelo seu artigo 6º, parágrafo único, sendo duas as teses apresentadas para o seu entendimento: 1) que a base de cálculo da Contribuição para o PIS seria o sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerado – faturamento do mês; e 2) que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento.

O Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado no sentido de que o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 determina a incidência da Contribuição para o PIS sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, que, por imposição da lei, dá-se no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento, o que foi acompanhado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão CSFR/02-0.907, cuja síntese encontra-se na ementa a seguir transcrita:

“PIS – LC 7/70 – Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que ‘faturamento’ representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.”

Em outros julgados sobre a mesma matéria, tenho me curvado à posição do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para admitir que a exação se dê considerando-se como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês -, o que deve ser observado até os efeitos da edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, quando a base de cálculo passou a ser o faturamento do próprio mês.

Desse modo, deve ser calculado o valor nominal da contribuição em tela considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês que antecedeu a ocorrência do fato gerador com relação aos períodos de dezembro de 1994 e de fevereiro a junho de 1995, devendo ser considerados os recolhimentos correspondentes.

A recorrente também se inconforma quanto à aplicação dos juros moratórios.

A imposição dos juros de mora encontra respaldo nas determinações do artigo 161 do Código Tributário Nacional, *in litteris*:



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."

A cobrança dos juros de mora não tem caráter punitivo, a sua incidência visa compensar o período de tempo em que o crédito tributário deixou de ser pago. Por ter o sujeito passivo ficado com a disponibilidade dos recursos, sem tê-los repassados aos cofres públicos.

Paulo de Barros Carvalho¹, eminente tratadista do Direito Tributário, discorre sobre as características dos juros moratórios, imprimindo-lhes um caráter remuneratório pelo tempo em que o capital ficou com o administrado a mais que o permitido:

"(...) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimo de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionais à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence." (grifos nossos)

A contribuição objeto da exação está incluída entre os tributos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, reservando-se ao Fisco o direito, enquanto não decorrido o prazo legal, de verificar a exatidão do recolhimento. Em havendo vencimento desatendido, configura-se a mora, sendo, portanto, cabível cogitar na aplicação de juros moratórios.

Se, após efetuados os cálculos na forma do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, restarem valores a serem recolhidos, caracterizar-se-á a mora, o que, segundo o professor Hugo de Brito Machado², é suficiente para que o crédito seja acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo da falta, como se infere de excerto a seguir transcrito:

¹ Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 337.

² Curso de Direito Tributário, 5ª edição, Editora Forense: Rio de Janeiro, 1992, p. 125.



Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

"A caracterização da mora, em Direito Tributário, é automática; independe de interpelação do sujeito passivo. Não sendo integralmente pago até o vencimento, o crédito é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo da falta, sem prejuízo das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas no CTN ou em lei tributária (CTN, art. 161)." (destaques do original)

A autuada também se insurge contra a aplicação da multa de ofício, dizendo tratar-se de confisco.

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é *"o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível."* (grifei)

O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Também o professor Paulo de Barros Carvalho³ discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

"a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...)".

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do CTN, já antes citado, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios *"sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária"*, extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa — de mora ou de ofício —, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

³ Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 336/337.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13906.000160/99-65
Recurso nº : 119.404
Acórdão nº : 202-14.450

In casu, em sendo verificado o inadimplemento da obrigação de recolher o tributo, cabível a aplicação da multa de ofício no lançamento.

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do recurso apresentado.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002.

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA //