



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFEIÇÃO DO ORIGINAL
BRASILIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NÃO CONFIGURAÇÃO DE PARÂMETRO DE LEGITIMIDADE DE AÇÃO FISCAL. O mandado de procedimento fiscal é mero instrumento de organização interna da Receita Federal, não se prestando à função de parâmetro de aferição da legitimidade de ação fiscal realizada sobre determinado contribuinte. **Preliminar rejeitada.**

PIS. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de 10 (dez) anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído.

BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DE VALORES REPASSADOS A TERCEIROS POR CONTA DE CONTRATO DE SUBEMPREITADA. Não se pode excluir valor recebido pela empresa a título de cobertura de fatura pela mesma emitida, sob o fundamento de que o valor a excluir serviria para o pagamento de pessoa jurídica subcontratada para realizar préstimo em favor do Poder público.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; e II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto a decadência. Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna (Relator), Valdemar Ludvig, Maria Teresa Martínez López e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Designada a Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins para redigir o voto vencedor; e III) por unanimidade de votos, em negar provimento quanto aos demais itens.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004

[Assinatura de Leonardo de Andrade Couto]
Leonardo de Andrade Couto
Presidente

[Assinatura de Luciana Pato Peçanha Martins]
Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora-Designada

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De 10/06/2004	205
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Emanuel Carlos Dantas de Assis.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva.

Eaal/ovrs



Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

Recorrente : CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.

RELATÓRIO

Em 05/12/2002 foi lavrado auto de infração (fls. 350/353), com o qual se imputou o pagamento de Cofins à Recorrente, no montante de R\$92.665,35, que com acréscimos de juros e multa alcançou a cifra de R\$ 226.430,39. O débito refere-se ao período de 11 e 12/96; 04/97; 04/98 a 10/98; 03 e 04/99; 06 e 07/99; 11/99 a 03/00; 06/00; 08 a 11/00; 04 e 05/01 07 e 09/01.

Segundo registrado à fl. 351, a Recorrente promoveu recolhimentos insuficientes diante dos valores assinalados em sua escrita fiscal, tendo informado, por meio de DCTFs, bases tributáveis inferiores às expressas na contabilidade. A fiscalização não procedeu à exclusão de importâncias referentes a sub-empregadas celebradas entre a empresa e outras pessoas jurídicas, com a finalidade de executar préstimos para o Poder público.

Impugnação ofertada às fls. 370/392, na qual a Recorrente suscitou preliminar de nulidade do auto de infração em razão da expiração do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal, e da inocorrência de fornecimento à empresa do demonstrativo de emissão e prorrogação do citado expediente administrativo. Levantou a decadência de parcela do crédito tributário (fls. 383/388). Sustentou, finalmente, que os valores encampados como base de cálculo da Cofins não configurava faturamento ou receita, sendo impróprios à tributação por meio de tal contribuição, sobretudo os pagamentos feitos pela Recorrente a outras empresas, a título de remuneração por serviços referentes a subempregadas.

A Decisão de fls. 885/893 confirmou integralmente o lançamento.

Recurso voluntário (fls. 902/929) no qual são retomadas as matérias erigidas em impugnação acostada ao processo.

É o relatório.

MIN. A - AZEN A - 2º CC
CONFERE COM. O ORIGINAL
BRASILIA 03/11/04
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR CESAR PLANTAVIGNA VENCIDO QUANTO A DECADÊNCIA

PRELIMINAR – NULIDADE – VÍCIO – MPF

Sem entrar nos pormenores da alegação, antecipo que o Mandado de Procedimento Fiscal não é parâmetro de aferição da competência de agente que subscreve auto de infração.

Ao estabelecer os aspectos necessários ao auto de infração o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, estabeleceu que “o auto de infração será lavrado por servidor competente...”.

Ao preceituar as competências dos auditores da receita federal, precisamente dos auditores do tesouro nacional - conforme eram designados até passado recente, o Decreto nº 90.928/85 – em seu artigo 1º, II, que conjuntamente com o Decreto-Lei nº 2.225/85 regravam o cargo referido, dispôs que os mesmos encarnavam os agentes incumbidos da fiscalização e lançamento de tributos administrados pela Receita Federal, dentre os quais se insere o PIS:

“Artigo 1º. A Carreira de Auditoria do Tesouro Nacional compreende os cargos de provimento efetivo a que são inerentes atividades ligadas a:
II – normatização, controle e verificação do cumprimento das obrigações tributárias e da realização e administração da receita federal;”

Se o Auditor é competente para “realizar...” a “receita federal”, obviamente que está autorizado a empreender lançamentos tributários.

Convém dizer, para registro, que o regramento constante do Decreto nº 90.928/85 foi recepcionado como lei ordinária pela ordem constitucional instaurada com a Carta de 1988, em atenção ao primado da legalidade estatuído no *caput* do artigo 37, combinado com o artigo 61, § 1º, II, “a” e “c”, do Texto Supremo, na medida em que compôs a base normativa do então cargo de Auditor do Tesouro Nacional (hoje Auditor da Receita Federal), pois o Decreto-Lei nº 2.225/85 não especificou a função inerente ao posto administrativo aludido, restringindo-se a preceituar a sua criação, segundo infere-se de seu artigo 1º:

“Artigo 1º. Fica criada, no Quadro Permanente do Ministério da Fazenda, a Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, composta dos cargos de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, Técnico do Tesouro Nacional, conforme anexo I deste Decreto-Lei, e com lotação privativa na Secretaria da Receita Federal.”

A normativa atual sobre a competência dos Auditores não discrepa da anterior, consoante verifica-se do artigo 6º, I, “a”, da Lei nº 10.593/02:

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN A - FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

"Artigo 6º. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I – em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;"

Antes da aludida consolidação normativa foram editadas as Medidas Provisórias nºs. 1.915/99 (artigo 4º, I, a), 1.971/99, 2.093/00 e 46/02, que em seus artigos 6º, I, a, continham idêntica previsão. A conversão da Medida Provisória nº 46/02 resultou na Lei nº 10.593/02.

Nessa sorte de considerações verifica-se que a competência para a incumbência, que deve advir de previsão legal, foi devidamente preenchida por norma jurídica hábil a tanto.

MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO vem em abono da afirmação, lecionando que:

"...a competência tem que ser considerada nesses três aspectos; em relação às pessoas jurídicas políticas, a distribuição de competência consta da Constituição Federal; em relação aos órgãos e servidores, encontra-se nas leis. Pode-se, portanto, definir competência como o conjunto de atribuições das pessoas jurídicas, órgãos e agentes, fixados pelo direito positivo." (Direito Administrativo. 15ª ed. Atlas. São Paulo. 2003. p. 196 – negrito do original)

Se a legislação deferia competência para o auditor proceder à lavratura de auto de infração, não é possível deixar-se seduzir por alegações de incompetência que não se baseiem em transgressão à Lei materializadora da função do agente e das atividades ao mesma atribuídas, a exemplo do argumento esposado no recurso voluntário.

Não se concebe, dessarte, que a não observância de qualquer norma interna da Administração Pública que tenha criado o tão censurado mandado de procedimento fiscal, e os desdobramentos deste, tenha o poder de caracterizar infringência de competência que foi definida em diploma com *status* de Lei, ou seja, o Decreto-Lei invocado anteriormente definidor do *munus* do agente denominado de auditor do tesouro nacional, hoje designado auditor da receita federal.

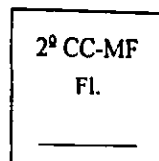
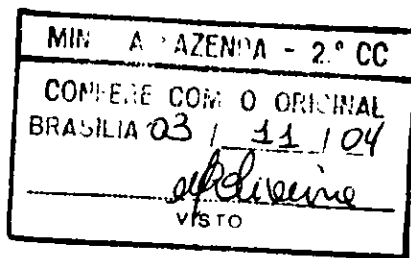
Admitir o contrário seria consentir que norma infra-legal tem o poder de desfigurar, ou, no mínimo, restringir competência legalmente (*rectius*: decorrente de LEI) outorgada a servidor público, o que é impensável, sobretudo diante da principiologia estabelecida no artigo 84, IV, da Constituição Federal, disposição esta que deixa evidente que nenhuma norma inferior às leis pode transgredir, ampliar ou amiar o que nelas está disciplinado:

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538



*"Artigo 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução." (grifos da transcrição)*

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já se pronunciou sobre a matéria, consoante verifica-se do seguinte aresto:

"CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. DECRETO REGULAMENTAR. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE CONCENTRADO.

I – Se o ato regulamentar vai além do conteúdo da lei, pratica ilegalidade. Neste caso, não há falar em inconstitucionalidade. Somente na hipótese de não existir lei que preceda o ato regulamentar, é que poderia este ser acoimado de inconstitucional, assim sujeito ao controle de constitucionalidade.

II – Ato normativo de natureza regulamentar que ultrapassa o conteúdo da lei não está sujeito à jurisdição constitucional concentrada. Precedentes do S.T.F.: ADINs nºs. 311-DF e 536-DF.

III – Ação Direta de Inconstitucionalidade não conhecida." (ADI nº 589/DF. Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgada em 20/09/1991. D.J.U. 18/10/1991, p. 14.549 – grifos da transcrição)

O Mandado de Procedimento Fiscal deve ser enxergado, até mesmo por assumir fidedignamente tal papel, como mero elemento de distribuição de serviço, sem aptidão para produzir alegações relacionadas à incompetência de agente da administração fazendária federal.

Com efeito, a partir do momento que a Lei define a competência do agente sobra espaço para a Administração pública regrear somente questões referentes às execuções das atividades relacionadas à função legalmente definida, sem que tanto importe em prejuízo ou deflagra incompetência, caso detectada alguma irregularidade nos pequenos pontos disciplinados. Diversamente, no contexto de órgãos ou funções que não receberam *individualização jurídica* a Administração Pública pode estabelecer lídimos parâmetros mediante expedição de normas infra-legais (a exemplo de Decretos – artigo 84, IV, da CF/88, Instruções Ministeriais – artigo 87, parágrafo único, II, da CF/88, Portarias, etc...) que inevitavelmente servirão de suporte à aferição de competência de agentes públicos. Havendo violação da disciplina baixada nestes diplomas, no tangente às incumbências que outorgam a servidores da Administração, caracterizada estará a incursão no critério competência do agente, fator que poderá ocasionar a anulação do ato administrativo visado.

MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, com amparo nas lições de RENATO ALESSI, é precisa a respeito:

"Embora a competência do Poder Executivo tenha sido reduzida a quase nada, em decorrência dos já citados dispositivos constitucionais, isso não impede que se faça, internamente, subdivisão dos órgãos criados e estruturados por lei, como também não impede a criação de órgãos como comissões, conselhos e grupos de trabalho.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. A. FAZENDA - 2.º CC
CONFERIR COM O ORIGINAL
BRASILIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

Só que, nessas hipóteses, aplicam-se os efeitos referidos por Alessi, ou seja, a competência, com valor e conteúdo propriamente jurídicos, só existe com relação aos órgãos criados e estruturados por lei; com relação aos demais, a competência terá valor meramente administrativo. Em consequência, somente se pode falar em incompetência propriamente dita (como vício do ato administrativo), no caso em que haja sido infringida a competência definida em lei." (ob. cit. p. 197. grifos da transcrição. Negrito do original)

Rejeito a preliminar.

MÉRITO – DECADÊNCIA

O prazo decadencial do PIS é de 5 (cinco) anos, contados da data de ocorrência do fato gerador, consoante entendimento que se extrai do § 4º do artigo 150 do CTN:

"§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

MÉRITO – REPASSE DE VALORES A TERCEIROS

Os autos deixam transparecer confusão entre repasse de valores a terceiros, e diferimento do prazo de recolhimento da Cofins.

Com efeito, a previsão do artigo 7º, e do parágrafo único de tal disposição da Lei nº 9.718/98, preceitua que o pagamento da Cofins pode ser diferido pelo contribuinte até a data do recebimento do preço contratado para a execução de obra ou fornecimento de mercadorias ao Poder Público, e Administração indireta deste, estendendo a prerrogativa às subcontratadas e subempreiteiras.

Não se trata de excluir receita que, embora totalmente absorvida pela contribuinte, envolvia custo a ser arcado perante terceiro.

A disponibilidade do valor conta decisivamente em tal contexto, porquanto o empreiteiro ou construtor de obra pública, ou o fornecedor de mercadorias ao Poder Público, bem pode deliberar por não quitar pendência que mantém com o verdadeiro executor da obra ou fornecedor das mercadorias (subcontratado ou subempreiteiro).

Assim, os valores percebidos pelo contribuinte dentro de tal configuração assumem a conotação de lidas receitas, cuja expressão numérica é susceptível à carga da Cofins.

Ante o exposto voto pela rejeição da preliminar de nulidade argüida, no mérito pelo acolhimento da decadência suscitada, e, finalmente, caso vencido em tais posicionamentos,

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

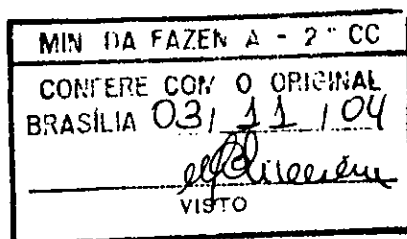
2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

em negar provimento ao recurso voluntário, centrando-me nos demais argumentos expendidos em tal irresignação.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004

CESAR PIANTAVIGNA





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008775/2002-91

Recurso nº : 123.732

Acórdão nº : 203-09.538

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 03 / 11 / 04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS
RELATORA-DESIGNADA QUANTO A DECADÊNCIA

Ouso discordar do Conselheiro-Relator, tão-somente no que diz respeito à **decadência**. A matéria tem sido amplamente debatida neste Colegiado, havendo duas vertentes: a que entende ser o prazo decenal, seguindo regra específica para as contribuições para a Seguridade Social, e a outra que adota o prazo quinquenal do CTN. A meu ver, a razão está com a primeira corrente, a qual me filio. Como razão de decidir, transcrevo o voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, onde as questões atinentes à extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pertinente às contribuições sociais foram exaustivamente enfrentadas:

"A Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributaria, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e o para homologar os pagamentos antecipados, efetivados pelo contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei 8.212/1991 e no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173, do mesmo Código.

A literalidade do § 4º do art. 150 do CTN está assim disposta:

"Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

Parágrafo 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação será ele de 5 (cinco) anos, o contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação." (destaquei).

O prazo fixado no parágrafo retrocitado, obviamente, refere-se à homologação dos procedimentos a cargo do sujeito passivo, aí incluída a antecipação de pagamento acaso efetuada, tornando-se definitivos ditos procedimentos e extinto o crédito tributário na justa medida do pagamento antecipado. Todavia, eventuais diferenças entre o valor devido e o antecipado pelo sujeito passivo não são alcançadas pela homologação, já que esta tem como escopo reconhecer e ratificar os procedimentos efetuados pelo sujeito passivo aperfeiçoados pelo pagamento. Ora, a parte não satisfeita não pode



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

MIN DA FAZENDA - 2.º CC	
CON: 5	FINAL
BRASILIA	03 11 04
af. Oliveira	
VÍCIO	

2º CC-MF
Fl.

ser homologada, fica em aberto até que se opere a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

No caso ora em análise, não houve pagamento por parte do sujeito passivo, o que de plano afasta a regra do § 4º do artigo 150 do CTN. Daí então tem-se que passar à análise das normas de decadência possíveis de aplicação ao caso em comento.

Primeiramente, transcreve-se a norma geral prevista no Código Tributário Nacional, que, em seu artigo 173, assim dispõe:

"Art.173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)."

Ao seu turno, o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/1983 determinava a todos os contribuintes a obrigação de conservarem pelo prazo de 10 anos todos os documentos comprobatórios dos recolhimentos efetuados e da base de cálculo do PIS:

"Art. 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos, a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculados sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-Lei."

Ora, a norma desse artigo 3º nada mais é do que o prazo decadencial da contribuição, pois não faria sentido determinar a guarda dos comprovantes de pagamentos e da base de cálculo do tributo por tanto tempo, se não mais fosse possível lançar eventuais diferenças entre a contribuição devida e o valor do pagamento antecipado.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 8.212/1991, o legislador estendeu a todas as contribuições que compõem a Seguridade Social o prazo decenal de decadência para constituição dos respectivos créditos tributários, nos seguintes termos:

"Art. 45. O Direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONSELHO DE CONTRIBUINTES
BRASILIA 03 / 11 / 04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;
II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Como se pode observar claramente no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/1983 e, sobretudo, no artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para o PIS é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esses artigos parecem ser incompatíveis com o art. 173 do CTN, já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo então deve prevalecer, o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?

Primeiramente, é preciso ter presente, no confronto entre leis complementares e leis ordinárias, qual a matéria a que se está examinando. Lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado pela maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59 da CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer¹:

"Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior.

(...)

Não há hierarquia alguma entre o lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas."

Em resumo, não é o fato de a lei complementar estar sujeita a um rito legislativo mais rígido que lhe dará a precedência sobre uma lei ordinária, mas sim a matéria nela contida, constitucionalmente reservada àquele ente legislativo.

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver

¹ TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p. 140 e 142.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONF. COM. ORIGINAL
BRASILIA 03/11/04
<i>efidivene</i>

2º CC-MF
FL.

tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

Acerca desta questão, veja-se excerto do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal:

"A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Cada Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária." (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rei. Min. Moreira Alves)

E assim é porque a Constituição Federal outorgou competência plena a cada uma das pessoas políticas a quem entregou o poder de instituir exações de natureza tributária. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição, ou aqueles estabelecidos em legislação complementar editada no estrito espaço outorgado pelo Legislador Constituinte. É o exemplo das normas gerais em matéria de legislação tributária, que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador, de crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.

Neste sentido são as lições da melhor doutrina. Roque Carrazza, por exemplo, ensina que o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvidas:

"A competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

(...)

A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributária" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os

Ch.

A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

MI	2.º CC
CONTRIBUÍ	CONTRIBUÍ
BRASIL	03.11.104
Visto	

2º CC-MF
Fl.

legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos ditames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais - como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Carta Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.

Daí por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá "os tributos e suas espécies", nem "os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos discriminados na constituição. a razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutilar. sua função será meramente declaratória. se for além disso, o legislador ordinário das pessoas políticas simplesmente deverá desprezar seus "comandos" (já que desbordantes das lindes constitucionais).

Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magno. Os princípios federativo, da autonomia municipal da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na "ação estatal de exigir tributos", não podem ter suas dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais." (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10). (Destaquei)

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou o Decreto-Lei nº 2.052/1983 prevendo o prazo decenal de decadência do PIS e a Lei nº 8.212/1991 determinando, em seu artigo 45, que o prazo para constituir os créditos da Seguridade Social, dentre elas o PIS, é de 10 (dez) anos.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim é de 05 (cinco) anos, como estabelecido na norma geral.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

MIN DA FAZEN 1 - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributária editada no âmbito de cada uma das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para tanto é que vai fixar os prazos decadenciais, e cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

Ao lado da regra geral, o legislador complementar adiantou-se ao legislador ordinário de cada ente tributante e fixou uma norma subsidiária que poderá ser utilizada pelas pessoas políticas dotados de competência tributária. Vale dizer, o legislador ordinário, ao instituir uma exação de natureza tributária, poderá silenciar a respeito do prazo decadencial da exigência então instituída. Neste caso, aplica-se a norma prevista no art. 173 do CTN, ou seja, no silêncio do legislador ordinário da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, aplicar-se-á o prazo previsto nestes dispositivos. Mas, repita-se, apenas subsidiariamente, de modo que, a qualquer momento, cada legislador competente para instituir determinada exação poderá vir a fixar prazo diverso. Como fez a União, no caso específico do PIS e, posteriormente, de todas as contribuições para a Seguridade Social.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Em face do princípio da recepção, a legislação anterior é recebida com a hierarquia atribuída pela Constituição vigente às matérias tratadas na legislação recepcionada. Isto significa que uma lei ordinária poderá ser recepcionada com eficácia de lei complementar, desde que veiculadora de matéria que a Constituição recepcionadora exija seja tratada em lei complementar. O contrário também pode acontecer. Uma lei complementar poderá ser recepcionada apenas com força de lei ordinária, desde que portadora de matérias para as quais a Constituição recepcionadora não mais exija lei complementar. E pode acontecer, ainda, que a recepção seja em parte com força de lei complementar e em parte com os atributos de lei ordinária. Exatamente o que aconteceu com o Código Tributário Nacional. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária. Portanto, naquilo que o Código trata de normas gerais em matéria de legislação tributaria, foi recepcionado com hierarquia de lei complementar. De outra parte, nas matérias que não veiculem normas gerais em matéria de legislação tributaria, o Código é apenas mais uma lei ordinária. Por exemplo, o CTN, quando trata de percentual de juros de mora, evidentemente, neste aspecto, não veicula norma geral, portanto, pode ser alterado por lei ordinária, tanto é verdade que, atualmente, os juros moratórios são calculados, por força de lei ordinária, com base na Taxa Selic.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
COMITÊ CONSULTIVO CRIMINAL
BRASILIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Assim, o artigo 173 do CTN encerra norma geral em matéria de decadência, competindo à lei de cada entidade tributante dispor sobre as normas específicas.

Nesta linha é o aporte doutrinário de Wagner Balera, ao afirmar que no sistema da Constituição de 1988 foram discriminadas todas as hipóteses em que a matéria deve ser objeto de lei complementar, pelo que se retira do legislador ordinário parcela de competência para tratar do assunto. É o que ocorre na seara do Direito Tributário:

"Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar. Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculados as normas gerais em matéria de legislação tributária. Advirta-se, para logo, que a específica função da lei complementar tributária é em tudo e por tudo distinta da função básica da lei ordinária. Somente esta última restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar. É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, do Lei Suprema).

No quadro atual das fontes do direito tributário, cumpre sublinhar, não se pode considerar a lei complementar espécie de requisito prévio para que os diversos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exerçam as respectivas competências impositivas, como parece a certa doutrina.

(...)

Convalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar - que editará as normas gerais - com as do legislador ordinário - que elaborará as normas específicas - para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: "uma lei sobre leis de tributação". Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; deve dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo." (Wagner Balera, Contribuições Sociais - Questões Polêmicas, Dialética, 1995, pp. 94/96) (negritei)



Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

MI	AFENIA - 2.º CC
COM E COM O ORIGINAL	
BRASILIA 03/11/04	
<i>Abelaine</i>	
VISTO	

2º CC-MF
FL.

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza²:

"... o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco", para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias. Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN) - o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado.

Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservadas à lei ordinária de cada pessoa política.

Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal."

Não se alegue que a Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei nº 8.212/91, vez que este diploma legal não menciona expressamente predita contribuição social. Ora, os artigos 194, 195, 201, inciso IV, e 239, todos da CF/88, não deixam margem à dúvida de que tratam de contribuição para a seguridade

² (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

MIN. A FAZENDA - 2.º CC
COMPARE COM O ORIGINAL
BRASILIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

social. De fato, a seguridade social, ao lume do artigo 194 da CF/88, compreende um conjunto integrado de ações da iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. E o PIS entra justamente no item relativo à previdência social, como fonte de recurso para o financiamento do seguro desemprego, conforme deixam explícito os artigos 239 e 201, inciso IV, da CF/88.

No mais, o PIS é uma contribuição social incidente sobre o faturamento, que é uma das bases de financiamento da seguridade social, expressamente identificada no artigo 195, da CF/88. Portanto, a Lei nº 8.212/91, quando, em seu artigo 45, ampliou para 10 anos o prazo para homologação e formalização dos créditos da Seguridade Social, inclui também nesse prazo o PIS.

Outro não é o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, manifestado pelo Ministro Carlos Velloso, Relator do Recurso Extraordinário (RE) nº 138.284-CE, entre outros, quando ficou assentada a seguinte classificação das contribuições:

"O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a 1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais. Examinemos mais detidamente essas contribuições. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1 contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art.239). Não estão sujeitos à anterioridade (art. 149, art. 195, §. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, §. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar de sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, §. 4º.; art. 154, I); a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, § 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade."

Com esse entendimento do STF, o que já era bastante evidente no Texto Constitucional, restou extrema de dúvida que o PIS está inserido no rol das contribuições da seguridade social, e como tal está sujeito ao prazo decadencial estabelecido pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.008775/2002-91
Recurso nº : 123.732
Acórdão nº : 203-09.538

Portanto, no que diz respeito tão-somente ao prazo decadencial, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

