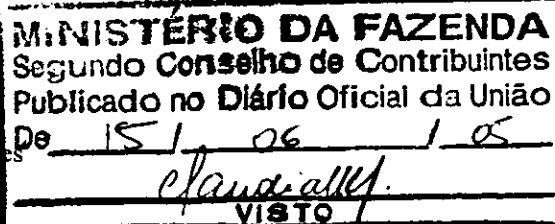




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

Recorrente : COMPANHIA DE MATERIAIS SULFUROSOS - MATSULFUR
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

PIS - FATURAMENTO - DECADÊNCIA - Decai em cinco anos, na modalidade de lançamento de ofício, o direito à Fazenda Nacional de constituir os créditos relativos para a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetivado. Os lançamentos feitos após esse prazo de cinco anos são nulos. **Pedido acolhido parcialmente para reconhecer a decadência.**

FALTA DE RECOLHIMENTO. É legítimo o lançamento de ofício decorrente da falta e/ou insuficiência de recolhimento desta contribuição.

COMPENSAÇÃO. O instituto da compensação exige certeza e liquidez dos créditos argüidos em favor da requerente para que possam fazer frente aos seus débitos.

SEMPERTRALIDADE. A base de cálculo do PIS das empresas industriais e comerciais, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: COMPANHIA DE MATERIAIS SULFUROSOS – MATSULFUR.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos, em acolher parcialmente o pedido para reconhecer a decadência, nos termos do voto do Relator-Designado. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Relatora), Henrique Pinheiro Torres e Antônio Carlos Bueno Ribeiro. Designado o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda para redigir o voto. II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto à semestralidade.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar e Raimar da Silva Aguiar.

cl/opr



Processo nº : 10670.001048/2001-95

Recurso nº : 120.436

Acórdão nº : 202-14.697

Recorrente : COMPANHIA DE MATERIAIS SULFUROSOS - MATSULFUR

RELATÓRIO

Adoto o relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, que a seguir transcrevo:

“Em 31/10/2001, foi lavrado o Auto de Infração relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 4/7), constituindo o crédito tributário total equivalente a R\$ 1.483.422,85 (um milhão, quatrocentos e oitenta e três mil, quatrocentos e vinte e dois reais e oitenta e cinco centavos).

O relato fiscal, contido na descrição dos fatos de fls. 5/7, informa, em síntese, que:

1 – a contribuinte, no período de outubro/95 a julho/96, efetuou reduzidos recolhimentos a título de PIS, em virtude de compensações efetuadas, justificando estas em face de créditos que julgava possuir na esteira da decisão favorável no RE n.º 167667-1;

2 – o mencionado recurso está atrelado ao Mandado de Segurança n.º 7120-0 e à Ação Cautelar n.º 3231-0, ambos ajuizados perante a 13ª Vara da Justiça Federal em Minas Gerais, quando objetivou a interessada o direito de não recolher a contribuição a partir de outubro/1988, sendo deferido o direito de efetuar depósitos judiciais dos valores devidos a partir desse período de apuração;

3 – a partir de 14/11/1995 deixou a contribuinte de efetuar os aludidos depósitos, passando a fazer recolhimentos mensais, todavia os respectivos valores eram inferiores aos devidos, conforme demonstrativo de fl. 15, considerando-se a apuração determinada pela Lei Complementar n.º 7/70 e da Medida Provisória n.º 1.212/95 e suas reedições, convalidadas pela Lei n.º 9.715/98;

4 – os créditos utilizados para as referidas compensações referiam-se aos depósitos judiciais, os quais, no entanto, não são passíveis de utilização, uma vez que tais valores serão objeto de conversão de renda ou de levantamento por parte da contribuinte, quando do deslinde da execução da sentença, que visa à solução da pendência relativa aos referidos depósitos (acompanhamento do processo n.º 7120-0, fl. 41);

5 – restou evidenciado, ainda, que o depósito judicial relativo ao período de setembro/1995 foi inferior ao devido valor a partir da base de cálculo (faturamento), sendo exigível tal diferença.



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

Por intermédio de procuradores habilitados (instrumento de fl. 211), a impugnante ofereceu a peça de defesa de fl. 187/203, onde, em preliminar, suscitou que o Auto de Infração não merece ser conhecido, pois o objeto da ação fiscal foi submetido ao exame do Poder Judiciário, afastando a questão do alcance da esfera administrativa.

No mérito, expendeu a defendedora as seguintes considerações, abaixo resumidas:

- a) a empresa realizou as compensações com base na comprovação de que tinha recolhido valores a maior do que o realmente devido, conforme planilhas de fls. 204/210, sendo que, quando do levantamento dos depósitos judiciais, o mesmo virá extirpado dos valores compensados;*
- b) a autuada verificou que possuía valores a compensar quando utilizou a sistemática de recolhimento instituída pela Lei Complementar n.º 07/70 (art. 6º, parágrafo único), desse modo, tem-se que a base de cálculo resulta na semestralidade do PIS;*
- c) o PIS não pode ser exigido nos termos da Medida Provisória n.º 1212/95 e suas reedições, dada sua inconstitucionalidade;*
- d) exigiu-se no lançamento, de forma indevida e ilegal, multa de ofício e juros de mora, onerando a contribuinte sobremaneira, como se estivesse inadimplente, condição que não lhe é pertinente;*
- e) a inaplicabilidade da taxa de juros com base na Selic, dado o confronto com os mandamentos do art. 161, § 1º, do CTN e do art. 192, § 3º, da CF/88."*

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/JFA nº 794, de 26 de fevereiro de 2002, fls. 234/241, considerando procedente o lançamento, ementando a sua decisão nos seguintes termos:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1995, 1996

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO. Firma-se devida a exigência do PIS quando constatada a ausência ou insuficiência de recolhimento.



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1995, 1996

Ementa: COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ DO CRÉDITO. RECIPROCIDADE DA DÍVIDA. Apresenta-se contrária ao ordenamento vigente efetuar compensação com a adoção de valores de depósitos judiciais, cuja ação ainda encontra-se sob apreciação judicial, em face da ausência de liquidez e de reciprocidade de dívida.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995, 1996

Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA. APLICAÇÃO. Constatada a totalidade ou diferença de contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, cabível se faz a aplicação da multa de ofício.

ACRÉSCIMO MORATÓRIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A cobrança de juros de mora calculados à taxa Selic é perfeitamente exigível, por expressa disposição legal.

Lançamento Procedente”.

A contribuinte tomou ciência do teor do referido Acórdão em 11/03/2002, fl. 244, e, inconformada com o julgamento proferido, interpôs, em 10/04/2002, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 245/263, no qual reitera suas razões apresentadas na inicial.

A recorrente apresentou arrolamento de bens, fls. 264/291, garantindo o seguimento do recurso interposto.

É o relatório.



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso voluntário interposto encontra-se revestido das formalidades legais exigíveis e, portanto, merece ser acolhido.

Preliminarmente a contribuinte alega que não há de ser cobrada a multa de ofício ou os juros de mora em virtude de haver decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário ora lançado.

No tocante a decadência, socorri-me da brilhante exposição do Auditor-Fiscal Odilo Blanco Lizarzaburu sobre decadência do PIS constante dos autos do processo nº 10920.000898/99-56, fls. 226 a 269.

"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).



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

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 definitivo 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, ratificar os procedimentos efetuados pelo sujeito passivo aperfeiçoados pelo pagamento. Ora, a parte não satisfeita, não pode 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 a 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



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas 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 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 da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após (dez) anos contados:

do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

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 2.052/1983 e, sobretudo, no 45 da Lei 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 deve então 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



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

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, 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 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.

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



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

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 tributaria. 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 tributaria, 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 tributaria 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 tributaria" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários,



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

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.

Dai 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 acutillar. 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, primeiramente, o Decreto-Lei nº 2.052/1983



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

prevendo o prazo decenal de decadência do Pis, e, posteriormente, a Lei 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, dentre elas o Pis.

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 5 anos, como estabelecido na norma geral.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributaria, editada no âmbito das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para instituí-las, é que vai fixar os prazos decadenciais, 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. Face ao 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



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

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.

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 ou normas gerais em matéria de legislação tributaria.

Adverta-se, para logo, que a específica função da lei complementar tributário é em tudo e por tudo distinta da função básica da lei ordinária. Somente este último 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.



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

(...)

*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 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

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

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



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

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 tributária, 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 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 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



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

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 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, parti sua a 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 extreme 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 8.212/91."



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

Posto isso, e considerando que os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre setembro/1995 e julho/1996 e que o Auto de Infração foi lavrado em 31/10/2001, não há como se falar em decadência.

Não tendo o presente lançamento sido alcançado pela decadência e tendo havido falta de recolhimento da contribuição há de se acrescer aos valores devidos os encargos legais pertinentes, quais sejam: juros de mora e multa de ofício, conforme determina a legislação vigente, que disciplina a matéria.

Findas as preliminares, passemos ao mérito.

A contribuinte argumenta que a semestralidade do PIS está sendo discutida na esfera judicial por meio da Ação Cautelar nº 0003231-0, ainda não julgada definitivamente, estando, portanto, fora do alcance da apreciação em esfera administrativa, devendo, pois, o processo administrativo ser sobrestado até que se pronuncie definitivamente o Poder Judiciário sobre a matéria.

Ocorre que a ação a que se refere a contribuinte trata do direito de a requerente recolher a contribuição para o PIS, a partir de outubro/88, nos moldes da Lei Complementar nº 07/70. Os depósitos efetuados no bojo da ação são relativos aos períodos de outubro/1988 a setembro/1995 (efetuado a menor).

A presente autuação alcança os fatos geradores ocorridos entre setembro/1995 (parte não acobertada pelo depósito judicial) e julho/1996. Ou seja, não possui qualquer relação com a ação judicial interposta pela contribuinte, não havendo porque se sobrestar o presente lançamento.

A questão crucial tratada nos autos é a compensação que a contribuinte efetivou com os valores objeto dos depósitos judiciais efetuados na Ação Cautelar nº 0003231-0, por entender que os havia feito a maior em virtude da não aplicação, à época, da semestralidade do PIS.

Estes depósitos ainda não foram convertidos em Renda para a União, e a semestralidade da contribuição, também, não foi objeto de decisão final do Judiciário.

O instituto da compensação prevê a liquidez e certeza dos créditos argüidos em favor do sujeito passivo para que possam ser utilizados para quitar seus débitos.

Para que possa se falar em compensação é preciso que haja pagamento a maior que o devido, originando, assim, crédito em favor do sujeito passivo da obrigação tributária. No caso concreto, não há pagamento, mas sim depósitos judiciais ainda não convertidos em renda, e, portanto, não disponíveis. Assim, não se pode falar em pagamento a maior que o devido. O simples depósito judicial não constitui crédito em favor da recorrente, não havendo como se falar em compensação já que o suposto pagamento a maior não se concretizou.



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

Ademais, como bem ressaltaram as autoridades autuantes, o destino dos referidos depósitos há de ser dirimido judicialmente, podendo confluir para a conversão em renda da União ou levantados pela contribuinte.

Observe-se, ainda, que a compensação, a teor do art. 156, inciso II, do CTN, constitui uma forma de extinção do crédito tributário. Por sua vez, a extinção ou é definitiva ou inexiste, pois extinção provisória significa uma incompatibilidade lógica irreconciliável. Inexistindo, pois, no presente caso, certeza e liquidez dos créditos a serem opostos aos débitos da recorrente não há como se falar em compensação.

Ressalte-se aqui que o lançamento, no período de setembro/1995 a fevereiro/1996, foi efetuado com base nas Leis Complementares nº 07/1970 e 17/1973 e Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/1982, e a base de cálculo da contribuição foi o faturamento do próprio mês e não o do sexto mês anterior previsto na Lei Complementar nº 07/1970.

A questão da semestralidade do PIS foi magistralmente enfrentada pelo Conselheiro Natanael Martins, no voto proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 11.004, originário da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Rendendo homenagem ao brilhante pronunciamento do insigne relator, transcrevo excerto desse voto para fundamentar minha decisão:

"As autoridades administrativas, como visto no presente caso, promoveram o lançamento com base na Lei Complementar nº 07/70, justamente a que a reclamante traz à baila para demonstrar a impropriedade do ato administrativo levado a efeito.

É que, na sistemática da Lei Complementar nº 07/70, a contribuição devida em cada mês, a teor do disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, a seguir transcrito, deve ser calculada com base no faturamento verificado no sexto mês anterior:

"Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea "b" do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo Único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente". (grifou-se).

Não se trata, à evidência, como crê o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC n.º 56/95, bem como a r. Decisão de fls. 110/113, de mera regra de prazo, mas, sim, de regra insita na própria materialidade da hipótese da incidência, na medida em que estipula a própria base impositiva da contribuição.



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

Neste sentido é o pensamento de Mitsuo Narahashi, externado em estudo inédito que realizou pouco após a edição da Lei Complementar n.º 07/70:

“Decorre, no texto acima transcrito, que a empresa não está recolhendo a contribuição de seis meses atrás. Recolhe a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. O fato gerador (elemento temporal) ocorre no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. Uma empresa que inicia suas atividades não tem débitos para com o PIS, com base no faturamento, durante os seis primeiros meses de atividade, ainda que já se tenha formado a base de cálculo dessa obrigação. Da mesma forma, uma empresa que encerra suas atividades agora, não recolherá a contribuição calculada sobre o faturamento dos últimos seis meses, pois, quando se completar o fato gerador, terá deixado de existir”.

Outro não é o entendimento de Carlos Mário Velloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal:

“... com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses anteriores a esta data” (Mesa de Debates do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, “in” Revista de Direito Tributário n.º 64, pg.149, Malheiros Editores).

Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e J. A. Lima Gonçalves, em parecer inédito sobre a matéria, espancando qualquer dúvida ainda existente, asseveraram:

“O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente. O fato “faturar” é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a empresa.

A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de “faturar”, e a perspectiva dimensível desta materialidade – vale dizer, a base de cálculo do tributo – é o volume do faturamento.

O período a ser considerado – por expressa disposição legal - para “medir” o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal. Mas não é – e nem poderia ser – aleatoriamente escolhido pela intérprete ou aplicador da lei.

A própria lei complementar n.º 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato impositivo.



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

“Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:

“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que – ex vi de explícita disposição legal – o autolançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei Complementar n.º 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.

A análise da seqüência de atos normativos editados à partir da Lei Complementar n.º 7/70, evidencia que nenhum deles... com exceção dos já declarados inconstitucionais decretos-leis nº 2.445 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, autolançamento).

Deveras, há disposição acerca (I) do prazo de recolhimento do tributo e (II) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto, todavia, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato impositivo).

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.”

Se se tratasse de mera regra de prazo, a Lei Complementar, à evidência, não usaria a expressão “a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente”, mas simplesmente diria: “o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o último dia do sexto mês posterior”.

Com razão, pois, a jurisprudência da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos, vem assim se expressando:

Acórdão n.º 101-87.950:



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

"PIS/FATURAMENTO – CONTRIBUIÇÕES NÃO RECOLHIDAS - Procede o lançamento ex-offício das contribuições não recolhidas, considerando-se na base de cálculo, todavia, o faturamento da empresa de seis meses atrás vez que as alterações introduzidas na Lei Complementar n.º 07/70 pelos Dec.-leis n.º 2.245/88 e 2.449/88 foram considerados inconstitucionais pelo Tribunal Excelso (RE- 148754-2)".

Acórdão n.º 101-88.969

"PIS/ FATURAMENTO – Na forma do disposto na Lei Complementar n.º 07, de 07/09/70, e Lei Complementar n.º 17, de 12/12/73, a contribuição para o PIS/Faturamento, tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o Faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante a aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-Leis n.º 2.445/88 e 2.449/88, não acolhidas pelas Suprema Corte".

Resta registrar que o STJ, através das 1ª e 2ª Turmas da 1ª Seção de Direito Público já pacificou este entendimento.

Merece ainda ser aqui citado o entendimento do Conselheiro Jorge Olmiro Freire sobre matéria idêntica a aqui em análise, externado no voto proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 116.000, consubstanciado no Acórdão nº 201-75.390:

"E, neste último sentido, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF³ e também do STJ. Assim, calcado nas decisões destas Cortes, dobrei-me à argumentação de que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, mesmo que para isso tenha-se como afrontada a melhor técnica tributária, a qual entende despropositada a disjunção de fato gerador e base de cálculo. É a aplicação do princípio da proporcionalidade, prevalecendo o direito que mais resguarde o ordenamento jurídico como um todo.

E agora o Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção,⁴ veio tornar pacífico o entendimento postulado pela recorrente, consoante depreende-se da ementa a seguir transcrita:

'TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.

³ O Acórdão nº CSRF/02-0.871³ também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD nºs 203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD nº 203-0.3000 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em Sessões de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido.

⁴ Resp nº 144.708, rel. Ministra Eliana Calmon, j. em 29/05/2001, acórdão não formalizado.



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

- 1. O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra “a” da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.*
- 2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento, de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.*
- 3. A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.*
- 4. Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.*

Recurso Especial improvido.

Portanto, até a edição da MP nº 1.212/95, convertida na Lei nº 9.715/98, é de ser dado provimento ao recurso para que os cálculos sejam feitos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, tendo como prazos de recolhimento aqueles da lei (Leis nºs 7.691/88; 8.019/90; 8.218/91; 8.383/91; 8.850/94; 9.069/95 e MP nº 812/94) do momento da ocorrência do fato gerador.”

Diante do exposto, não há como negar que, até a entrada em vigor das alterações na legislação de regência do PIS, introduzidas pela Medida Provisória nº 1.212/1995, a base de cálculo dessa contribuição deve ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.

Argúi, ainda, a contribuinte, a inconstitucionalidade da MP nº 1212/1995, na qual o Fisco baseou o seu lançamento.

Como bem anotado na decisão recorrida, à autoridade administrativa não compete a apreciação da constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias. As questões trazidas pela contribuinte acerca da constitucionalidade das leis não serão aqui debatidas por não ser o contencioso administrativo o foro próprio e adequado para discussão dessa natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade das leis estão regulados na própria Constituição Federal, todos passando necessariamente pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa, conforme se infere dos artigos 97 a 102 da Carta Magna.

Corroborando essa orientação, cabe lembrar o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 329/70 (DOU de 21/10/70), que cita o seguinte ensinamento do Mestre Ruy Barbosa Nogueira:

“Devemos distinguir o exercício da administração ativa da judicante. No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar aplicação à lei, sob mera alegação de inconstitucionalidade, em primeiro lugar por que não lhe cabe a função de julgar, mas de cumprir e, em segundo, porque a sanção



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

presidencial afastou do funcionário de administração ativa o exercício do "Poder Executivo".

Esse parecer também se arimou em Tito Resende:

"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão."

Ainda sobre o tema, o Parecer COSIT/DITIR nº 650, de 28/05/1993, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, em processo de Consulta, assim dispôs:

"5.1 – De fato, se todos os Poderes têm a missão de guardiões da Constituição e não apenas o Judiciário e a todos é de rigor cumpri-la, mencione-se que o Poder Legislativo, em cumprimento a sua responsabilidade, anteriormente à aprovação de uma Lei, a submete à Comissão de Constituição e Justiça (C.F., art. 58), para salvaguarda de seus aspectos de constitucionalidade e/ou adequação à legislação complementar. Igualmente, o Poder Executivo, antes de sancioná-la, através de seu órgão técnico, Consultoria-Geral da República, aprecia os mesmos aspectos de constitucionalidade e conformação à legislação complementar. Nessa linha seqüencial, o Poder Legislativo, ao aprovar determinada lei, e o Poder Executivo, ao sancioná-la, ultrapassam em seus âmbitos, nos respectivos atos, a barreira da sua constitucionalidade ou de sua harmonização à legislação complementar. Somente a outro Poder, independente daqueles, caberia tal arguição."

*5.2 – Em reforço ao exposto, veja-se a diferença entre o controle judiciário e a verificação de inconstitucionalidade de outros Poderes: como ensina o Professor José Frederico Marques, citado pela requerente, se o primeiro é definitivo *hic et nunc*, a segunda está sujeita ao exame posterior pelas Cortes de Justiça. Assim, mesmo ultrapassada a barreira da constitucionalidade da Lei na órbita dos Poderes Legislativo e Executivo, como mencionado, chega-se, de novo, em etapa posterior, ao controle judicial de sua constitucionalidade."*

5.3 - (...) Pois, se ao Poder Executivo compete também o encargo de guardião da Constituição, o exame da constitucionalidade das leis, em sua órbita, é



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

privativo do Presidente da República ou do Procurador-Geral da República (C.F., artigos 66, § 1º e 103, I, d VI).

Diante do exposto, seria estéril qualquer discussão na esfera administrativa sobre esse tema.

Quanto aos argumentos sobre a ilegalidade da aplicação da Taxa SELIC como juros de mora, não se pode olvidar ser o lançamento tributário atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, o que restringe o proceder da autoridade fiscal aos estreitos termos da lei. Por conseguinte, não fica ao alvedrio dos agentes do Fisco estipular os percentuais dos encargos legais a serem exigidos do sujeito passivo, pois a própria lei já os especifica. No caso presente, os juros foram calculados em percentual equivalente à Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, conforme determinação dada pelo § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Dessa feita, como a fluência dos juros moratórios, a partir do vencimento dos tributos e contribuições, decorre de expressa disposição legal, não se pode imputar vício ao ato de lançamento no qual formalizou-se o crédito tributário inadimplido com os acréscimos determinados por lei. Cumpre-se notar que a Fiscalização seguiu a legislação de regência à época em que foi constituído o crédito fiscal, não foi além nem aquém do fixado na lei.

Por outro lado, de acordo com a Constituição Federal, as leis declaradas inconstitucionais, pelo controle difuso, em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal só deixam de ter aplicabilidade *erga omnes*, se forem suspensas por Resolução do Senado Federal. Inciso X do artigo 52 da Constituição Federal de 1988:

"Art. 52 – Compete privativamente ao Senado Federal:

X – suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal."

Assim, como os dispositivos legais relativos aos juros de mora objeto da presente lide não foram julgados inconstitucionais, tampouco tiveram sua execução suspensa pelo STF, não se pode negar-lhe vigência.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003


NAYRA BASTOS MANATTA



Processo nº : 10670.001048/2001-95

Recurso nº : 120.436

Acórdão nº : 202-14.697

VOTO DO CONSELHEIRO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA
RELATOR-DESIGNADO

Em preliminar, analiso a questão da decadência de parte de períodos objetos do Auto de Infração de fls. 4 e seguintes.

A jurisprudência majoritária do Egrégio Conselho de Contribuintes, com relação à questão do prazo decadencial para a constituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, posiciona-se no sentido de que o prazo é de cinco anos. Confira-se:

“PIS - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - ANO DE 1991 - Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra essencial de decadência insculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, refugindo à aplicação do disposto no art. 173 do mesmo Código. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador.” (Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Ac. nº 108-06027, Rel. Conselheira Tânia Koetz Moreira, Sessão de 24.2.2000) (destacamos);

“IRPJ - PIS/REPIQUE - Decadência - Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento denominado de homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Para o IRPJ e PIS, esse prazo é de cinco anos, consoante § 4º do artigo 150 do CTN.” (Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Ac. nº 108-05237, Sessão de 15.7.1998) (destacamos); e

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSLL), o imposto de renda incidente na fonte sobre o lucro líquido (ILL) e a contribuição para o FINSOCIAL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação.” (Oitava Câmara



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

do Primeiro Conselho de Contribuintes, Ac. nº 108-05.241, Rel. Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira, Sessão de 15.7.1998) (destacamos).

Com efeito, uma vez que o lançamento ocorreu em outubro de 2001, tendo como objeto fatos geradores ocorridos de setembro de 1995 a julho de 1996, na esteira do entendimento da acima citada jurisprudência do Egrégio Conselho de Contribuintes, a União Federal decaiu do direito de constituir parte dos créditos tributários.

O prazo decadencial para o PIS é de cinco anos, devendo-se subordinar a Fiscalização para fins de preservar seu direito de efetuar o lançamento (de ofício) ao disposto nos artigos 150, § 4º; e 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, ou seja, aplicáveis quando houver pagamento ou não do tributo em questão, respectivamente.

Feitas tais considerações, que já nos permitem definir o termo inicial de contagem do prazo decadencial do PIS, cumpre que se façam agora algumas observações complementares acerca da extensão em si deste prazo, antes que se definam os efeitos de tudo quanto se expôs e se exporá, sobre os créditos constituídos no presente processo. É que remanescem dúvidas, entre tantos quantos operam a legislação tributária, quanto ao prazo de decadência para esta contribuição, em razão da superveniência de vários atos legais que versaram, direta ou indiretamente, sobre a matéria. De se ver.

Antes de mais nada, reafirme-se o óbvio: as contribuições para-fiscais, das quais a Contribuição para o PIS é um exemplo, estão expressamente incluídas na Carta Magna de 1988, em seu artigo 149, que as recepcionou e deu-lhes nova vestimenta, mesmo que não lhes tenha transmutado suas naturezas jurídicas.

Se tal inclusão, no entanto, é certamente suficiente para qualificá-las como tributos, exteriorizada fica, ao menos, a preocupação do constituinte em submetê-las à influência de alguns ditames da legislação tributária, entre os quais, por força da remissão feita pelo dispositivo retrocitado ao inciso III do artigo 146 da mesma lei máxima, inclui-se a submissão aos prazos decadenciais e prescricionais do CTN⁵.

No entanto, ao contrário do que ocorreu com as demais contribuições (FINSOCIAL, COFINS e CSLL), que tiveram, por força de discutível legislação superveniente – Lei nº 8.212/91 – seus prazos de decadência alterados para 10 (dez) anos, tal não ocorreu com o PIS, mantido então para tal exaço os prazos decadenciais e prescricionais do CTN (arts. 150 e 173).

E tal afirmativa resta corroborada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal que sobre a matéria, prazo de decadência do PIS, assim concluiu:

"(...)

⁵ "1. É princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o artigo 146, III, "b", da CF. (...). " Agravo de Instrumento nº 468.723-MG, Ministro relator Luiz Fux, r. decisão publicada no DJU, I, de 25.3.2003, fls. 216/217



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

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 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239). (...). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar, para a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); (...).

(...)

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). (...). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição, inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

(...)

*O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições da seguridade social."*⁶

Aliás, o Superior Tribunal de Justiça também já encampou a aludida tese sustentada pela Corte Suprema, em parte acima transcrita, conforme se pode depreender da leitura da ementa referente ao acórdão publicado no D.J.U., Seção I, de 04/11/2002:

"TRIBUTÁRIO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA

O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (arts. 113 e 142 CTN).

Dispõe a FAZENDA do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir o seu crédito tributário.

O prazo para lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção, nem por ordem judicial, nem por depósito do devido.

⁶ RE 148754-2/RJ, Min. Relator Francisco Rezek, acórdão publicado no DJU de 4/3/1994, Ementário nº 1735-2; e, RE 138284-8/CE, Min. Relator Carlos Velloso, acórdão publicado no DJU de 28/8/1992, Ementário nº 1672-3.



Processo nº : 10670.001048/2001-95
Recurso nº : 120.436
Acórdão nº : 202-14.697

Com depósito ou sem depósito, após cinco anos do fato gerador, sem lançamento, ocorre a decadência.

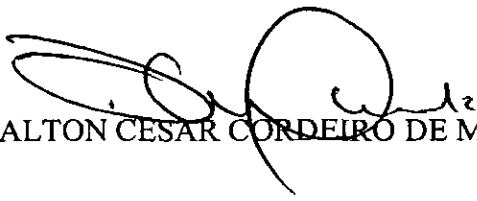
Recurso especial provido.”⁷

In casu, portanto e em razão do acima exposto, quanto aos créditos tributários objetos do Auto de Infração lavrado, procedente é a manifestação *preliminar* de inconformidade reconhecida à interessada, pois aplicável à espécie o inciso I do artigo 173 do CTN.

Assim, tenho como decaída parte dos créditos tributários, objetos do Auto de Infração de fls. 4 e seguintes.

Ante o exposto, **divergindo da Eminente relatora quanto à preliminar de decadência**, voto por dar provimento parcial ao recurso interposto, para acolher a decadência nos termos em que enfrentada e decidida nestes autos. No mais, reconheço o critério da semestralidade nos moldes em que bem decidido pela Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

⁷ Recurso Especial nº 332.693/SP, Ministra relatora Eliana Calmon, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça.