



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044



Recorrente : SERVIMED COMERCIAL LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

NORMAS PROCESSUAIS - PRECLUSÃO - Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na impugnação apresentada à instância *a quo*.

Recurso não conhecido nesta parte.

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição já poderia ter sido constituído.

PIS. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de 05 anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador, na hipótese de haver antecipação de pagamento do tributo devido.

MULTA DE OFÍCIO. A alegação de que a multa lançada seria confiscatória, não pode ser apreciada por esta instância de julgamento, já que passaria por um juízo de constitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, juízo esse de exclusiva competência do Poder Judiciário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. As leis que estipularam taxa de juros de mora diversa de 1%, encontram amparo no parágrafo primeiro do art. 161 do CTN, sendo que, qualquer análise da conformação deste arcabouço normativo com o figurino constitucional, foge da esfera de competência desta instância administrativa. É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da Selic.

Recurso provido em parte.

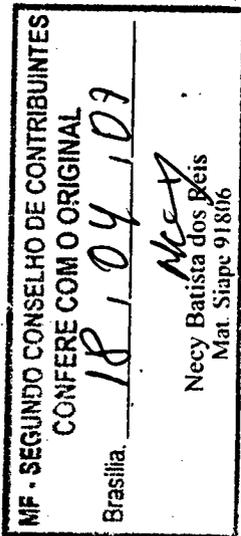
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SERVIMED COMERCIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, I) **Por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto à matéria preclusa.** II) **Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso na parte conhecida, para acolher a decadência parcial do PIS, nos termos do voto do relator.**

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos, Leonardo Siade Manzan e Mauro Wasilewski (Suplente).





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044

| |
|---|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18, 04, 03 Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806 |
|---|

2ª CC-MF
Fl.

Recorrente : SERVIMED COMERCIAL LTDA.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto e transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado foi apurada falta de recolhimento da Cofins, para os fatos geradores de junho de 1998 a abril de 2001, decorrente de exclusões indevidas da base de cálculo, razão pela qual foi lavrado o auto de infração de fls. 5-8, integrado pelos termos, demonstrativos e documentos nele mencionados. Foi apurada também falta de recolhimento do PIS, para os fatos geradores de setembro de 1998 a abril de 2001, decorrente da redução/compensação na base de cálculo, e, como consequência, foi lavrado o auto de infração de fls. 131-134, integrado pelos termos, demonstrativos e documentos nele mencionados.

2. *Esclareça-se que os autos de infração da Cofins e do PIS foram inicialmente formalizados em processos administrativos distintos (processo 10825.003452/2005-16 para o lançamento da Cofins e processo 10825.003453/2005-61 para o lançamento do PIS). Porém, em virtude do disposto no art. 2º da Portaria SRF 6.129/2005, os dois processos foram juntados por anexação.*

3. *No tocante ao lançamento da Cofins, a autoridade autuante afirma (fl. 6) que, no período compreendido entre junho e dezembro de 1998, o contribuinte havia reduzido a contribuição devida informando compensação, conforme linha 15, ficha 33, da DIPJ, e no período compreendido entre janeiro de 1999 e abril de 2001 a contribuição devida foi reduzida em decorrência de exclusões na base de cálculo, indicadas na linha 12, ficha 33A, da DIPJ do ano-calendário 1999, na linha 14, ficha 20A, da DIPJ do ano-calendário de 2000 e na linha 14, ficha 20A, da DIPJ do ano-calendário de 2001. Intimada a esclarecer as referidas compensações/exclusões, o contribuinte limitou-se a afirmar que estes valores decorrem da aplicação da sistemática da não cumulatividade. Tendo em vista que a apuração não cumulativa da Cofins teve início somente com a Lei 10.833/2003, para os fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 2004, foram glosadas as mencionadas compensações/exclusões por falta de base legal.*

4. *A propósito do lançamento do PIS, a autoridade autuante afirma (fl. 132) que, no período compreendido entre setembro e dezembro de 1998, o contribuinte havia reduzido a contribuição devida informando compensação na linha 16, ficha 32 da DIPJ, e no período compreendido entre janeiro de 1999 a abril de 2001 a contribuição devida foi reduzida em decorrência de exclusões na base de cálculo da contribuição, indicadas na linha 12, ficha 32A, da DIPJ do ano-calendário 1999, na linha 14 ficha 19A, da DIPJ do ano-calendário 2000 e na linha 15, ficha 19A, da DIPJ do ano-calendário 2001. Intimada a esclarecer as referidas compensações/exclusões, o contribuinte limitou-se a afirmar que estes valores decorrem da aplicação da sistemática da não cumulatividade. Tendo em vista que a apuração não cumulativa do PIS teve início somente com a Lei 10.637/2002, para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2002, foram glosadas as mencionadas compensações/exclusões por falta de base legal.*

5. *Não conformado com as autuações, das quais foi devidamente intimado em 23/12/2005, o contribuinte protocolizou, em 20/01/2006, a impugnação de fls. 48-74 relativa ao lançamento da Cofins e a impugnação de fls. 171-197 referente ao lançamento do PIS, na quais deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:*

5.1. *Quanto ao auto de infração da Cofins:*

5.1.1. *A Cofins é contribuição sujeita a lançamento por homologação. Nas hipóteses em que o contribuinte declara e efetua o pagamento, a autoridade administrativa tem cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar expressamente o*

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044

| |
|---|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18.10.07 Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806 |
|---|

2ª CC-MF
Fl.

pagamento, caso contrário ocorrerá a homologação tácita, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. No caso de que trata o presente processo administrativo o contribuinte apurou, declarou e pagou a contribuição, ainda que de maneira insuficiente, de modo que o prazo decadencial de cinco anos começou a correr a partir da ocorrência de cada um dos fatos geradores lançados, devendo-se considerar extintos os créditos tributários respectivos após o transcurso do prazo decadencial em virtude da homologação tácita. Esta é a razão pela qual foram homologados tacitamente os pagamentos relativos aos fatos geradores ocorridos entre 30/06/1998 e 30/11/2000. O contribuinte invoca jurisprudência que corrobora seu entendimento acerca da contagem do prazo decadencial.

5.1.2. A multa de 75% imposta, ainda que prevista em lei, fere o princípio da proporcionalidade. O ato de lançamento é vinculado, conforme prescreve o art. 3º do CTN, razão pela qual é cabível seu controle principiológico, devendo a própria Administração rever seus atos ilegais ou inconstitucionais, independentemente de recurso às vias judiciais, nos termos da Súmula 473 do STF.

5.1.3. A taxa Selic possui natureza de juros remuneratórios, bem como de correção monetária de títulos federais, de modo que não pode ser aplicada para fins de cálculo de juros moratórios, pois os créditos tributários serão corrigidos e, ao mesmo tempo, remunerados com índices superiores aos permitidos pela lei. Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, os juros moratórios em matéria tributária serão de 1% se a lei não dispuser em contrário. A taxa Selic não foi criada por lei ordinária, mas simplesmente teve seu uso no campo tributário estabelecido por ela, de modo que somente seria possível sua aplicação se seus juros correspondessem a exato 1%, conforme dispõe o § 1º do art. 161 do CTN. A inconstitucionalidade da utilização da taxa Selic em matéria tributária, por violação aos princípios da legalidade, da anterioridade, da segurança jurídica e da indelegabilidade de competência tributária, foi reconhecida pelo STJ.

5.1.4. Por fim, pede o contribuinte que seja reconhecida a decadência para os fatos geradores ocorridos entre 30/06/1998 e 30/11/2000, requer a redução da multa a valor condizente como o princípio da proporcionalidade e solicita que seja afastada a aplicação da taxa Selic, em razão de sua inconstitucionalidade.

5.2. Quanto ao auto de infração do PIS:

5.2.1. O PIS é contribuição sujeita a lançamento por homologação. Nas hipóteses em que o contribuinte declara e efetua o pagamento, a autoridade administrativa tem cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar expressamente o pagamento, caso contrário ocorrerá a homologação tácita, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. No caso de que trata o presente processo administrativo o contribuinte apurou, declarou e pagou a contribuição, ainda que de maneira insuficiente, de modo que o prazo decadencial de cinco anos começou a correr a partir da ocorrência de cada um dos fatos geradores lançados, devendo-se considerar extintos os créditos tributários respectivos após o transcurso do prazo decadencial em virtude da homologação tácita. Esta é a razão pela qual foram homologados tacitamente os pagamentos relativos aos fatos geradores ocorridos entre 30/09/1998 e 30/11/2000. O contribuinte invoca jurisprudência que corrobora seu entendimento acerca da contagem do prazo decadencial.

5.2.2. A multa de 75% imposta, ainda que prevista em lei, fere o princípio da proporcionalidade. O ato de lançamento é vinculado, conforme prescreve o art. 3º do CTN, razão pela qual é cabível seu controle principiológico, devendo a própria Administração rever seus atos ilegais ou inconstitucionais, independentemente de recurso às vias judiciais, nos termos da Súmula 473 do STF.

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

| |
|---|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18, 04, 03 Necy Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806 |
|---|

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044

5.2.3. A taxa Selic possui natureza de juros remuneratórios, bem como de correção monetária de títulos federais, de modo que não pode ser aplicada para fins de cálculo de juros moratórios, pois os créditos tributários serão corrigidos e, ao mesmo tempo, remunerados com índices superiores aos permitidos pela lei. Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, os juros moratórios em matéria tributária serão de 1% se a lei não dispuser em contrário. A taxa Selic não foi criada por lei ordinária, mas simplesmente teve seu uso no campo tributário estabelecido por ela, de modo que somente seria possível sua aplicação se seus juros correspondessem a exato 1%, conforme dispõe o § 1º do art. 161 do CTN. A inconstitucionalidade da utilização da taxa Selic em matéria tributária, por violação aos princípios da legalidade, da anterioridade, da segurança jurídica e da indelegabilidade de competência tributária, foi reconhecida pelo STJ.

5.2.4. Por fim, pede o contribuinte que seja reconhecida a decadência para os fatos geradores ocorridos entre 30/09/1998 e 30/11/2000, requer a redução da multa a valor condizente como o princípio da proporcionalidade e solicita que seja afastada a aplicação da taxa Selic, em razão de sua inconstitucionalidade.

Acordaram os membros da Delegacia da Receita Federal em indeferir a impugnação. Sintetizando a deliberação adotada na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998, 31/01/1999, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 28/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001

Ementa: DECADÊNCIA – MULTA – INCONSTITUCIONALIDADE – SELIC.

O prazo de decadência da Cofins é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, conforme prescreve o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91. Multa e Selic exigidos nos termos da lei. Falece competência à autoridade administrativa para apreciar alegações de inconstitucionalidade.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998, 31/01/1999, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 28/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001

Ementa: DECADÊNCIA – MULTA – INCONSTITUCIONALIDADE – SELIC.

O prazo de decadência do PIS é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, conforme prescreve o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91. Multa e Selic exigidos nos termos da lei. Falece competência à autoridade administrativa para apreciar alegações de inconstitucionalidade.

Lançamento Procedente

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho, para tanto, apresentou os mesmos argumentos expedidos na peça apresentada ao órgão julgador de primeira instância e acrescentou argumentos sobre compensação realizada sponte própria.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044

| |
|---|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18, 04, 07 Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806 |
|---|

| |
|--------------------------|
| 2º CC-MF Fl. _____ |
|--------------------------|

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A questão trazida a debate no recurso voluntário versa sobre o prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo às contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o financiamento da seguridade social – Cofins, sobre a multa de ofício e também sobre a exigência de juros moratórios Selic. A defesa aborda ainda questões relativas a supostas compensações realizadas com créditos de Finsocial e, também, de PIS pagos com base nos inconstitucionais Decretos-Leis nº 2.445/1988 e nº 2.449/1988.

Da Decadência do PIS.

A contribuinte defende o prazo previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, enquanto o Fisco posiciona pelo prazo decenal previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Sobre esta questão, o meu posicionamento é no sentido de que a Contribuição para ao Programa de Integração Social - PIS, sujeita-se ao prazo decadencial estabelecido no artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, como assim votei até a sessão de julgamento de junho de 2004. Todavia, em respeito à assentada jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais que tem decidido reiteradamente pelo prazo quinquenal, resguardo minha posição e curvo-me ao entendimento da superior instância administrativa de julgamento e passo a adotar, também, o prazo limite de cinco anos para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pertinente à contribuição para o PIS.

O termo inicial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, quando o sujeito passivo tenha antecipado o pagamento, e do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, quando não tiver havido antecipação de pagamento ou ainda se for verificada a existência de dolo, fraude ou simulação. Por parte do sujeito passivo, neste caso, independe de ter havido ou não pagamento.

O caso em análise enquadra-se na hipótese do § 4º do artigo 150 do CTN, já que houve pagamento parcial, daí, o termo inicial ser a data de ocorrência do fato gerador. Posto isso, e considerando que a ciência do auto de infração fora dada em 13/11/2002, é de reconhecer-se a decadência do crédito tributário pertinente a fatos geradores ocorridos até outubro de 1997.

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a parcela do crédito tributário alcançada pela decadência, e manter o lançamento para períodos de apuração posteriores a outubro de 1996.

Da Decadência da Cofins

Assim como na decadência do PIS, para a Cofins, a recorrente também defende o prazo previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, enquanto o Fisco posiciona pelo prazo decenal previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

¹Essa Contribuição, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributária, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas

1 Na elaboração deste voto, 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.

HT



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044

| |
|---|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18, 04, 07 Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806 |
|---|

| |
|--------------------------|
| 2ª CC-MF Fl. _____ |
|--------------------------|

que regem o prazo decadencial e a da homologação dos pagamentos antecipados, efetivamente realizados pela contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei nº 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).

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.

(...)

Desta feita, a regra geral estabelecida no CTN é no sentido de diferenciar duas situações: a que o sujeito passivo antecipa o pagamento no todo ou em parte; e a que não há satisfação alguma do crédito tributário. Na primeira o prazo para a Fazenda Pública lançar os tributos começa a fluir na data de ocorrência do fato gerador, e na segunda, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Agora, a norma específica para as contribuições que compõem a Seguridade Social, prevista no artigo 45 da Lei 8.212/1991:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após (dez) anos contados:

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 efetuado.

Como se pode observar claramente no artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para a Cofins é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esse artigo parece ser incompatível 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 implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado pela maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044

| |
|---|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18/04/07 Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806 |
|---|

| |
|--------------------------|
| 2ª CC-MF Fl. _____ |
|--------------------------|

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 Temer²:

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 a 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.

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 Carta Magna exigê 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18/04/07
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

2ª CC-MF
Fl.

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 dúvida:

(...) 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 federativos, 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 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 Cada 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 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 a Lei nº 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, na qual se inclui a Cofins.

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 anos, como estabelecido na norma geral.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18/04/07
Necy Batista dos Reis
Mat Siape 91806

2º 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 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 da Cofins e das demais 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 tributária, foi recepcionado com hierarquia de lei complementar. De outra parte, nas matérias que não veiculem normas gerais em matéria de legislação tributária, 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 veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Advirta-se, para lago, 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18.04.07
Necy Batista dos Reis
Mat. SIAPE 91806

2ª CC-MF
Fl.

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, da 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 à 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

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza³:

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 prestigia-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,

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044

| |
|---|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18/04/07 Necy Batista dos Reis Mat. Siápe 91806 |
|---|

| |
|--------------------------|
| 2º CC-MF Fl. _____ |
|--------------------------|

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.

Em razão do exposto, não se pode deixar de reconhecer que o prazo decadencial para constituir o crédito tributário relativo às contribuições da seguridade social, dentre as quais está inserida a Cofins é de 10 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por conseguinte, o crédito tributário em exame não foi alcançado pela caducidade já que a ciência do auto de infração deu-se em 13/11/2002 e o período de apuração mais remoto refere-se a janeiro de 1997.

Da Multa de Ofício

Já no que diz respeito à insurgência da reclamante contra o percentual da multa de ofício aplicada, deve-se ressaltar 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 o percentual da multa de ofício a ser exigida do sujeito passivo, pois a própria lei já a especifica. No caso presente, a penalidade foi calculada no percentual de 75 % do valor da contribuição não recolhida, por determinação do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Dessa feita, como a incidência da multa e o seu percentual decorrem de expressa disposição legal, não poderia a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade administrativa, fixar critério para formalização do crédito tributário inadimplido diverso do previsto na legislação fiscal. Cumpre-se notar que a Fiscalização seguiu à risca a legislação de regência da época em que foi constituído o crédito fiscal, não indo além nem aquém do fixado na lei.

De outro lado, a alegação de, que a multa, no percentual aplicado, feriria o princípio da proporcionalidade, não será aqui debatida, porquanto a discussão passaria, necessariamente, por juízo de constitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, e o controle de constitucionalidade das leis é matéria reservada à competência, exclusiva, do Poder Judiciário.

Dos Juros Moratórios

Melhor sorte não merece os argumentos sobre a inaplicabilidade da taxa Selic, pelas razões seguintes:

é indubitável 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 especificam. 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.

Desse modo, 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.003452/2005-16
Recurso nº : 136.591
Acórdão nº : 204-02.044

| |
|--|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18, 04, 07 <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806 |
|--|

| |
|--------------------------|
| 2ª CC-MF Fl. _____ |
|--------------------------|

de lançamento no qual formalizou-se o crédito tributário inadimplido com os acréscimos determinados por lei.

Quanto à suposta ilegalidade ou inconstitucionalidade da aplicação da Taxa Selic como índice dos juros de mora, alegada pela recorrente, é de se observar que à autoridade administrativa, como dito linhas acima, não compete a apreciação da constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias. 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, agindo, pois, corretamente, a Fisco ao aplicar-lhes ao lançamento.

Das Compensações

Quanto às questões envolvendo as alegadas compensações supostamente realizadas pela reclamante, matéria trazida na peça recursal, neste ponto, entendo que o recurso não pode ser conhecido por este Colegiado, porquanto a interessada não haver suscitado tais questões na impugnação apresentada perante a Delegacia de Julgamento recorrida.

Explico: como é de todos sabido, só é lícito deduzir novas alegações, em supressão de instância, quando:

relativas a direito superveniente,
competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou
por expressa autorização legal.

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não sendo praticado no tempo certo, surge para a parte conseqüências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar-se questões já ultrapassadas em fases anteriores.

Daí, não tendo sido deduzida a tempo, em primeira instância, a razão apresentada na fase recursal, não se pode dela conhecer.

Com essas considerações, voto no sentido de não conhecer do recurso na matéria preclusa e dar provimento parcial, na parte conhecida, para acolher a decadência parcial do crédito tributário pertinente ao PIS, relativo aos fatos geradores ocorridos até outubro de 1996, mantendo integralmente o lançamento da Cofins e o do PIS, na parte não decaída.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
HENRIQUE PINHEIRO TORRES