



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 22/1/06/2004
COV
WSTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

Recorrente : **SOUZA RAMOS COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA. (SUCESSORA DE SOUZA RAMOS VEÍCULOS LTDA.)**
Recorrida : **DRJ em Campinas - SP**

NORMAS PROCESSUAIS – RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA - O ajuizamento de ação judicial importa renúncia à apreciação da mesma matéria na esfera administrativa, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da jurisdição una, estabelecido no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988, devendo ser analisados apenas os aspectos do lançamento não discutidos judicialmente.

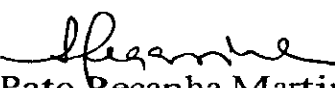
DECADÊNCIA – O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de 10 (dez) anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído. **Recurso não conhecido, em parte, por opção pela via judicial, e negado na parte conhecida.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SOUZA RAMOS COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA. (SUCESSORA DE SOUZA RAMOS VEÍCULOS LTDA.)**.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, em parte, por opção pela via judicial; e II) na parte conhecida, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski, César Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes e Maria Cristina Roza da Costa.

Eaal/cf/ovrs



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

Recorrente : **SOUZA RAMOS COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA (SUCESSORA DE SOUZA RAMOS VEÍCULOS LTDA).**

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Campinas – SP:

“Trata-se de Auto de Infração (fls. 1/20) lavrado contra a contribuinte em epígrafe, ciência em 19/03/1999, relativo à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, nos períodos de dezembro/89 a março/90, maio/90 a outubro/90, março/92, abril/93 a novembro/93, janeiro/94 a novembro/94, janeiro/95 a outubro/95, dezembro/95 a junho/96, no montante de R\$ 410.266,26.

2. No Termo de Verificação e Constatação, às fls. 21/25, os autuantes informam que:

2.1. a autuada ajuizou ação ordinária nº 96.604356-8, pleiteando o direito à compensação de valores pagos a maior a título de PIS com parcelas vincendas da Cofins e do próprio PIS, cujo pedido de tutela antecipada foi indeferido. Em 30/07/97, foi proferida sentença parcialmente procedente, autorizando a autora a proceder à compensação dos valores pagos indevidamente a título de PIS, com base nos Decretos-Leis nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e nº 2.449, de 21 de julho de 1988, mantida a exigência com base na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Em 02/03/98, foi juntada a apelação da ré, recebida em seu efeito devolutivo e suspensivo;

2.2. o contribuinte procedeu à compensação dos valores supostamente recolhidos a maior, com o PIS devido no período de 08/95 a 06/96, contudo:

2.2.1. a contribuinte, ao calcular o valor pretendido, não respeitou as datas corretas para conversão dos valores recolhidos. Na verdade, durante o período questionado, os recolhimentos foram insuficientes para quitação dos débitos apurados segundo a Lei Complementar nº 7, de 1970 e posteriores diplomas legais que alteraram as datas de vencimento da obrigação;

2.2.2. o contribuinte não estava amparado por nenhuma decisão judicial, pois a sentença de primeira instância, que autorizava a compensação, encontra-se suspensa pela apelação da ré, conforme dito acima.



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

2.3. para demonstrar a insuficiência dos recolhimentos, foram utilizadas as bases de cálculo e comprovantes de recolhimento fornecidos pela própria contribuinte. Após a alocação dos pagamentos, em confronto com os débitos apurados na forma da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores, verificou-se a insuficiência de recolhimentos no período;

2.4. a contribuinte foi intimada a retificar suas DCTFs, nas quais havia declarado *sub judice* os valores compensados entre 08/95 a 06/96. Diante disso, a autuada manifestou sua discordância, considerando que a matéria ainda estaria *sub judice*;

2.5. a essência do conflito está nos cálculos dos valores recolhidos e não no direito à compensação, que é aceito pela Receita Federal, quando efetivamente comprovado o recolhimento indevido.

3. Inconformada com o procedimento fiscal, a interessada protocolizou impugnação de fls. 121/128, em 15/04/1999, onde alega, em síntese e fundamentalmente, que:

3.1. ao mesmo tempo em que afirmam terem sido feitos recolhimentos insuficientes durante o período de 07/89 a 07/95, os autuantes afirmam que os valores utilizados pelo contribuinte para a compensação foram indevidamente atualizados, tomando-se incorretamente as datas para a conversão dos valores recolhidos. Ora, se o contribuinte efetuou recolhimentos de forma insuficientes, não haveria valores a serem apropriados. A descrição precisa dos fatos é elemento indispensável para a legítima exigência do tributo, nos termos do art. 10, inciso III, do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972. Destarte, em face da imprecisão na descrição dos fatos, há violação ao direito de defesa garantido constitucionalmente e, portanto, o lançamento deve ser anulado, dada sua inconsistência formal;

3.2. para se calcular o PIS o auditor fiscal deveria ter tomado como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da competência. O critério utilizado pela impugnante a elaboração da planilha de cálculo respeitou, em todos os seus termos, a fórmula estipulada pela Lei Complementar nº 7, de 1970, em seu art. 6º, parágrafo único, o que não foi feito pelos autuantes. Cita jurisprudência.”

Pelo Acórdão de fls. 137/142 – cuja ementa a seguir se transcreve – a 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas – SP julgou procedente o lançamento:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/1989 a 31/03/1990, 01/05/1990 a 31/10/1990, 01/03/1992 a 31/03/1992, 01/04/1993 a 30/11/1993, 01/01/1994 a 01/11/1994, 01/01/1995 a 31/10/1995, 01/12/1995 a 30/06/1996



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

Ementa: PIS. BASE DE CÁLCULO. FATO GERADOR. A base de cálculo vincula-se ao fato tributável para que surja a obrigação tributária. Aquela há de retratar, em valores, a real dimensão do fato gerador, pelo que o art. 6º da Lei Complementar 7, de 1970, veicula norma sobre prazo de recolhimento e não regra especial sobre base de cálculo retroativa da referida contribuição ao PIS.

Lançamento Procedente”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 157/166), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória.

O recurso subiu amparado pelo Mandado de Segurança nº 2003.61.05.005495-0 (fls. 200/216).

É o relatório.



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

O recurso cumpre as formalidades legais necessárias para o seu conhecimento.

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

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

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

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

(...)

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

O prazo fixado no parágrafo retrocitado, obviamente, refere-se à homologação dos procedimentos a cargo do sujeito passivo, aí incluída a antecipação de pagamento acaso efetuada, tornando-se 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



Processo n^o : 10830.001956/99-03
Recurso n^o : 123.793
Acórdão n^o : 203-09.310

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 base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculados sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-Lei.”

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

Posteriormente, com a edição da Lei 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:



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

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

Como se pode observar claramente no artigo 3º do Decreto-Lei 2.052/1983 e, sobretudo, no art. 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 então deve prevalecer, o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?

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

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, 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

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



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

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

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

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

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

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

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

(...)

A lei complementar veiculadora de “normas gerais em matéria de legislação tributária” poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

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

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

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

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

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim, é de 5 (cinco) anos, como estabelecido na norma geral.



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

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

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

Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. 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.



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

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

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

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

(...)

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

A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: “uma lei sobre leis de tributação”. Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; deve dispor sobre o 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 o 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

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



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco", para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias. Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN) - o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária."

Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado.

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

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

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

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

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

Não se alegue que a Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei 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



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

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

No mais, o PIS é uma contribuição social incidente sobre o faturamento, que é uma das bases de financiamento da seguridade social, expressamente identificada no artigo 195 da CF/88. Portanto, a Lei 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. 14, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar de sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, § 4º; art. 154, I); a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, § 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.”

Com esse entendimento do STF, o que já era bastante evidente no Texto Constitucional, restou 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.”

Quanto à semestralidade, entendo, conforme jurisprudência deste Conselho de Contribuinte, que não se pode conhecer de recurso que verse sobre matéria, de igual teor, em discussão no Poder Judiciário pelo mesmo recorrente. Como se verifica dos autos, a atuada



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

ajuizou ação ordinária nº 96.604356-8, pleiteando o direito à compensação de valores pagos indevidamente a título de PIS, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com parcelas vincendas da Cofins e do próprio PIS. A sentença, parcialmente procedente, autorizou a autora a proceder à compensação dos valores pagos a maior a título de PIS, com base nos referidos Decretos-Leis, mantida a exigência com base na Lei Complementar nº 07, de 1970.

Ora, se a ação discute a inconstitucionalidade dos referidos Decretos-Leis e a incidência da contribuição com base na Lei Complementar nº 07/1970, obviamente como decorrência da aplicação da predita Lei Complementar, surgirá no processo judicial a controvérsia acerca da norma veiculada pelo seu artigo 6º, parágrafo único, podendo o juízo decidir por uma das teses apresentadas para sua interpretação: 1) que a base de cálculo da Contribuição para o PIS seria o sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês; e 2) que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento. Assim, em estando a apelação de nº 1999.03.99.082212-0 conclusa ao relator no TRF da 3ª Região, considero que não se pode conhecer de recurso que verse sobre matéria, de igual teor, em discussão no Poder Judiciário pelo mesmo recorrente.

Outro entendimento não caberia, pois a ordem constitucional vigente ingressou o Brasil na jurisdição una, como se pode perceber do inciso XXXV do artigo 5º da Carta Política da República: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”. Com isso, o Poder Judiciário exerce o primado sobre o “dizer o direito” e suas decisões imperam sobre qualquer outra proferida por órgãos não jurisdicionais. Por conseguinte, os conflitos intersubjetivos de interesses podem ser submetidos ao crivo judicial a qualquer momento, independentemente da apreciação de instâncias “julgadas” administrativas.

A tripartição dos poderes confere ao Judiciário exercer o controle supremo e autônomo dos atos administrativos, supremo porque pode revê-los para cassá-los ou anulá-los; autônomo porque a parte interessada não está obrigada a recorrer às instâncias administrativas antes de ingressar em juízo.

De fato, não existe no ordenamento jurídico nacional princípios ou dispositivos legais que permitam a discussão paralela, em instâncias diversas (administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza), de questões idênticas.

Diante disso, a conclusão lógica é que a opção pela via judicial, antes ou concomitante à esfera administrativa, torna completamente estéril a discussão no âmbito administrativo. Na verdade, como bem ressaltou o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no voto proferido no julgamento do Recurso nº 102.234 (Acórdão nº 202-09.648), “*tal opção acarreta em renúncia ao direito subjetivo de ver apreciada administrativamente a impugnação do lançamento do tributo com relação a mesma matéria sub judice.*”



Processo nº : 10830.001956/99-03
Recurso nº : 123.793
Acórdão nº : 203-09.310

Por oportuno, cabe citar o § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.737/1979, que, ao disciplinar os depósitos de interesse da Administração Pública efetuados na Caixa Econômica Federal, assim estabelece:

“Art. 1º. Omissis

(...)

§ 2º A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.”

Ao seu turno, o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/1980, que disciplina a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, prevê expressamente que a propositura de ação judicial por parte do contribuinte importa em renúncia à esfera administrativa, *verbis*:

“Art. 38. Omissis

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.”

A norma expressa nesses dispositivos legais é exatamente no sentido de vedar-se a discussão paralela, de mesma matéria, nas duas instâncias, até porque, como a Judicial prepondera sobre a administrativa, o ingresso em juízo importa em desistência da discussão nessa esfera. Esse é o entendimento dado pela Exposição de Motivo nº 223 da Lei nº 6.830/1980, assim explicitado: *“Portanto, desde que a parte ingressa em juízo contra o mérito da decisão administrativa – contra o título materializado da obrigação – essa opção pela via superior e autônoma importa em desistência de qualquer eventual recurso porventura interposto na instância inferior.”*

Por essas razões é que a discussão acerca da semestralidade do PIS, objeto de ação judicial, tornou-se definitiva na esfera administrativa, nos termos postos no lançamento fiscal, eis que a opção pelo Poder Judiciário importa em renúncia à esfera administrativa, além do mais, a decisão judicial tem efeito substitutivo e prevalente sobre a não jurisdicional.

Com estas considerações, voto no sentido de não conhecer do recurso voluntário na parte objeto de demanda judicial e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS