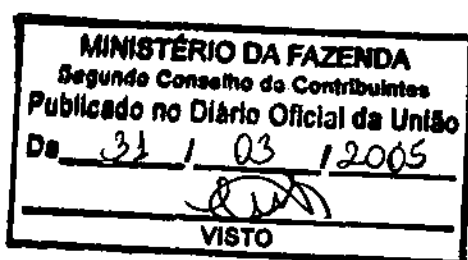


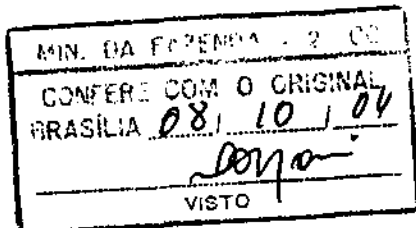


Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448



Recorrente : ALPAVEL – ALTA PAULISTA VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto -SP



PIS. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de dez (dez) anos, contados a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído. No caso em concreto, ainda que se considerasse o prazo decadencial da contribuição como sendo o de cinco anos, contados da data do pagamento, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito não se encontrava decaído. **Prejudicial Rejeitada.**

AÇÃO JUDICIAL. SOBRESTAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO. A simples interposição de ação judicial por parte do sujeito passivo não tem o condão de sobrestar o lançamento regularmente constituído, ainda mais quando a matéria tratada na esfera judicial é distinta daquela tratada na esfera administrativa.

SEMESTRALIDADE. 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.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da SELIC e Multa de Ofício de 75% do valor da contribuição que deixou de ser recolhida pelo sujeito passivo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ALPAVEL – ALTA PAULISTA VEÍCULOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência e em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a semestralidade, nos termos do voto da Relatora. Os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda votaram pelas conclusões.

Sala das Sessões, em 17 de fevereiro de 2004

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro.
cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 08 / 10 / 04
<i>Assinado</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

Recorrente : ALPAVEL – ALTA PAULISTA VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

Adoto o relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que a seguir transcrevo:

"A empresa qualificada acima foi autuada em virtude da apuração de insuficiência de recolhimento das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS incidentes sobre os fatos geradores ocorridos nos períodos de junho de 1994 a setembro de 1995, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 37/38 e termo de verificação e de conclusão fiscal PIS/faturamento às fls. 27/29.

Conforme se infere da descrição dos fatos e do demonstrativo de apuração das contribuições lançadas e exigidas, o auditor-fiscal autuante efetuou o presente lançamento para exigir as diferenças das contribuições pagas pela interessada, nos moldes Decretos-lei n.º 2.445 e n.º 2.449, ambos de 1998, julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF), à alíquota de 0,65 % sobre a receita operacional bruta, e as devidas nos moldes das Leis Complementares (LCs) n.º 7, de 1970, e n.º 17, de 1973, e ulteriores alterações, à alíquota de 0,75 % sobre o faturamento.

Na apuração das contribuições devidas nos períodos de competência, objeto do lançamento contestado, o auditor-fiscal autuante apurou os valores, nos termos dos referidos Decretos-lei, comparou-os com os recolhidos e constatou que os recolhimentos foram efetuados a menor. Comparou também os recolhimentos efetuados com as contribuições devidas, segundo as LCs n.º 7, de 1970, e n.º 17, de 1973, e ulteriores alterações, e constatou que foram recolhidos a menor. Em face disto, fez a imputação dos recolhimentos efetuados, segundo esses Decretos-lei, às contribuições devidas, nos termos das LCs., e as diferenças apuradas foram então lançadas e exigidas por meio do presente auto de infração.

De acordo com os demonstrativos de Apuração do PIS às fls. 31/33 e de Multa e Juros de Mora à fl. 34 e às fls. 35/36, o auditor-fiscal autuante constituiu o crédito tributário no montante de R\$ 4.412,03, sendo R\$ 1.646,32 de contribuições, R\$ 1.530,94 de juros de mora calculados até 26/02/1999, e R\$ 1.234,77 de multa proporcional no lançamento de ofício passível de redução.

A base legal do lançamento foi: quanto à contribuição: Lei Complementar (LC) n.º 7, de 07 de setembro de 1970, art. 3º, "b", LC n.º 17, de 12 de dezembro de 1973, art. 1º, parágrafo único, Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 53, IV, Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 83,

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASILIA	09/10/96
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2ª CC-MF
FL

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

III; aos juros de mora: Lei n.º 8.383, de 1991, art. 59, § 2º, Lei n.º 9.069, de 29 de junho de 1995, art. 38, § 1º, Lei n.º 8.981, de 1995, art. 84, § 5º, Medida Provisória (MP) n.º 1.542, de 1996, art. 25, MP n.º 1.621, de 1997, art. 30 e s/reedições, e Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 13; à multa proporcional: Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 4º, I, Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44, I, e Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 106, II, "c".

Devidamente cientificada do lançamento, em 30/03/1999, conforme declaração firmada no próprio corpo do auto de infração à fl. 30, a interessada apresentou a impugnação às fls. 43/50, requerendo a esta DRJ, preliminarmente, o sobrestamento deste processo até a decisão judicial final sobre essa exação e, no mérito, a revisão de ofício do lançamento a fim de que este seja anulado ou minorado, com exclusão de parcelas pagas e dos juros de mora e da multa de ofício e de mora, bem como o reconhecimento da decadência do direito de constituição do crédito tributário contestado, alegando em síntese:

Preliminarmente, que há processo judicial discutindo a exação em questão, com tutela antecipada em vigor, autorizando a compensação nos critérios jurídicos indicados na petição inicial, conforme cópias em anexo.

Como já foi prolatada a sentença, julgando procedente a demanda, e considerando que as decisões judiciais prevalecem sobre as questões atinentes ao Poder Executivo e, ainda, que abriu mão da instância administrativa, ao recorrer ao Poder Judiciário, o presente processo administrativo deve ficar sobrestado até a decisão final no feito judicial de n.º 97.1200472-4.

E, no mérito, para a apuração e recolhimento da contribuição para o PIS, seguiu o critério jurídico previsto nos Decretos-lei n.º 2.445 e n.º 2.449, ambos de 1988, somente retirados do ordenamento jurídico em 1995, por meio da Resolução n.º 49 do Senado Federal.

Assim, em vista da prevalência do Código Tributário Nacional (CTN), art. 146, nada há de ser exigido dos recolhimentos feitos nos moldes desses Decretos-lei.

Ademais, decaiu o direito de constituição do crédito tributário, já que decorridos mais de cinco anos do fato gerador. E se fosse o caso de se poder lançar tais exercícios, deveria ser regulamentada tal cobrança, pois apenas com a Resolução do Senado Federal, a Receita Federal se motivou a respeito. Como não foi regulamentada a forma de tal pagamento, não haveria como cobrar tais diferenças, aplicando multa e juros de mora.

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 08/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
FL.

Os juros de mora só seriam exigidos, se fosse o caso, após o trânsito em julgado da decisão judicial. A pretensão de cobrar juros de mora acima de 12,0 % ofende a Constituição Federal, art. 192.

Também a exigência de multa de ofício, retroativamente, é vedada pelo ordenamento jurídico, bem como a prática de anatocismo, já que impõe multa de ofício em cima de multa de mora.

Alegou, ainda, que o cerne da questão, colocada em Juízo, com tutela final já antecipada, é de que, em vista da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), deveria pagar o PIS Faturamento de acordo com a LC n.º 7, de 1970, art. 6º, parágrafo único, ou seja, utilizando-se a base de cálculo do sexto mês anterior ao do fato gerador, e aí, recolhendo, antes no dia vinte, e, após mudado o vencimento para dias alternados, ao longo dos anos, e convertido para a Ufir do dia do pagamento.

Transcreveu, às fls. 45/50, alguns acórdãos administrativos reconhecendo a semestralidade da base de cálculo do PIS, bem como ementas dos Tribunais Superiores sobre a inconstitucionalidades dos Decretos-lei n.º 2.445 e n.º 2.449, ambos de 1988, e da sujeição dessa contribuição à LC n.º 7, de 1970."

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/RPO nº 2.719, de 21/11/2002, fls. 89/100, julgando procedente o lançamento, ementando sua decisão nos seguintes termos:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/06/1994 a 31/12/1994, 01/01/1995 a 30/09/1995

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE.

Considera-se ocorrido o fato gerador do PIS com a apuração do faturamento, situação necessária e suficiente para que seja devida a contribuição.

JUROS DE MORA.

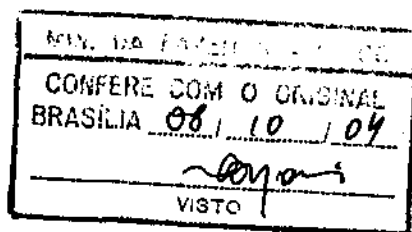
Os tributos e contribuições arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, pagos após a data do vencimento, estão sujeitos a juros de mora calculados segundo a legislação vigente.

JUROS DE MORA.LIMITE CONSTITUCIONAL. //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448



A limitação dos juros em 12,0 % ao ano é inaplicável aos juros moratórios incidentes sobre os créditos de natureza tributária, pagos após as datas limites fixadas pela legislação específica.

MULTA.

É devida multa nos lançamentos de ofício, calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição, de acordo com os percentuais fixados em lei.

AUTO DE INFRAÇÃO. SOBRESTAMENTO.

O sobrestamento de auto de infração, em virtude de processo judicial, somente se aplica aos casos em que a matéria reclamada na instância administrativa é a mesma discutida na via judicial.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VIGÊNCIA.

Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-lei que modificaram a exigência do PIS, e publicada a Resolução do Senado Federal, excluindo-os do mundo jurídico, aplica-se a essa contribuição a legislação original e alterações posteriores.

SEGURANÇA JURÍDICA. EXIGÊNCIA DE TRIBUTO.

O princípio da segurança jurídica se aplica somente aos créditos tributários pagos segundo a legislação então vigente e ainda não-julgada inconstitucional.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/03/1994 a 31/12/1994

Ementa: DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES.

A Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contados da data do respectivo fato gerador, para constituir o crédito tributário relativo a tributos sujeitos a lançamento por homologação, mediante a eficaz notificação do lançamento de ofício.

Lançamento Procedente".

A contribuinte tomou ciência do teor do referido Acórdão em 16/01/2003, fl. 108, e, inconformada com o julgamento proferido, interpôs, em 30/01/2003, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 110/119, no qual reitera suas razões apresentadas na inicial.

De acordo com informação de fl. 128 foi efetuado arrolamento de bens garantindo o seguimento do recurso interposto.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 08/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso apresentado encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Como questão prejudicial, a contribuinte arguiu a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, objeto deste lançamento.

Nesta matéria, 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 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.

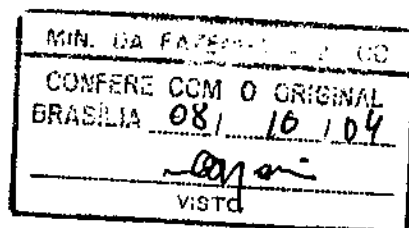
(...)

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).

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

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.

(...)"

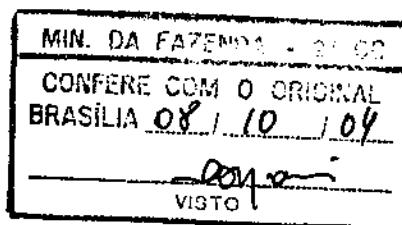
Ao seu turno, o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/1983 determinava a todos os contribuintes a obrigação de conservarem pelo prazo de 10 anos todos os documentos comprobatórios dos recolhimentos efetuados e da base de cálculo do PIS.

"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 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

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 nº 2.052/1983 e, sobretudo, no 45 da Lei nº 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para o PIS é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esses artigos parecem ser incompatíveis com o art. 173 do CTN já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo 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.

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:

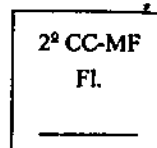
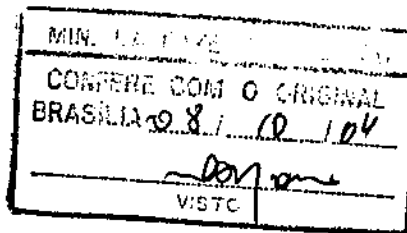
"Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448



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.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
COMPARE COM O ORIGINAL
DATA 08/10/04
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

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.

(...)

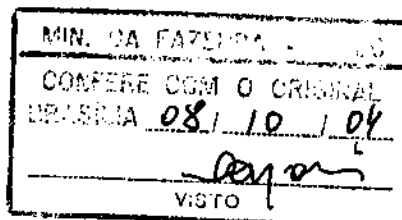
A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributaria" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

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 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

44



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 08/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

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.

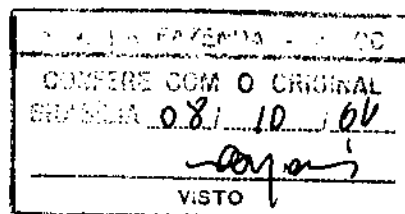
Nesta linha é o aporte doutrinário de Wagner Balera, ao afirmar que no sistema da Constituição de 1988 foram discriminadas todas as hipóteses em que a matéria deve ser objeto de lei complementar, pelo que se retira do legislador ordinário parcela de competência para tratar do assunto. É o que ocorre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

“Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448



Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculados ou normas gerais em matéria de legislação tributária.

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 esta última restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar.

É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, do Lei Suprema).

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

(...)

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

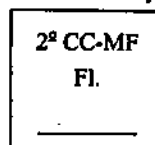
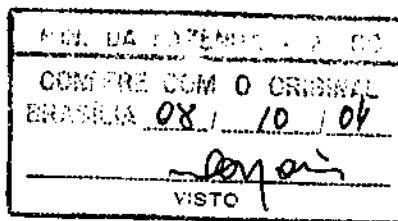
A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: "uma lei sobre leis de tributação". Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; deve dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar regras a respeito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

Todavia, será a lei 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448



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

"o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco", para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN)- o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

MIN. DA FAZENDA - 2.10	
CONFERE COM O ORIGINAL	
CHANCELA	08/10/04
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

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

Não se alegue que a Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei nº 8.212/91, vez que este diploma legal não menciona expressamente predita contribuição social. Ora, os artigos 194, 195, 201, inciso IV, e 239, todos da CF/88, não deixam margem à dúvida de que tratam de contribuição para a seguridade social. De fato, a seguridade social, ao lume do artigo 194 da CF/88, compreende um conjunto integrado de ações da iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. E o PIS entra justamente no item relativo à previdência social, como fonte de recurso para o financiamento do seguro desemprego, conforme deixam explícito os artigos 239 e 201, inciso IV, da CF/88.

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

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

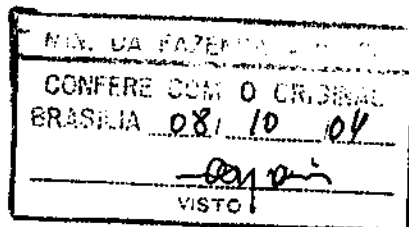
"O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais.

Examinemos mais detidamente essas contribuições. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448



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 nº 8.212/91."

Posto isso, e considerando que a ciência do lançamento foi dada em 30/03/1999, os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 06/94 e 09/95, portanto, não há como se falar em decadência.

Ressalte-se que ainda que seja considerado o prazo de cinco anos previstos no art. 173, inciso I, do CTN, como prazo decadencial da contribuição para o PIS, não estaria decaído o direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento, observando-se as datas citadas no parágrafo anterior.

Quanto à questão de sobrestamento do Auto de Infração, em virtude de interposição por parte da contribuinte de ação judicial, é de se verificar que no processo judicial está a ser discutida *"a inexistência de relação jurídica entre a autora e a União, oriunda das normas constantes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88"* e o direito compensatório da contribuinte decorrente da diferença dos valores devidos por força da Lei Complementar nº 07/70 e os valores recolhidos com base nos referidos Decretos-Leis, e no processo administrativo está a se exigir a diferença de valores recolhidos da contribuição com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e os devidos com base na Lei Complementar nº 07/70.

Assim sendo, não há identidade entre o processo administrativo e o judicial, não havendo, por conseguinte, que se sobrestar o primeiro até que seja proferida decisão final no último.

Verifica-se, ainda, que não houve qualquer afronta ao princípio da segurança jurídica como alegado pela recorrente, uma vez que houve recolhimento a menor da contribuição nos períodos auditados, mesmo com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, conforme demonstrativo de fl. 80. Por consequência, a fiscalização haveria de efetuar o lançamento dos valores devidos e não recolhidos.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 08/10/06
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
FL

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

Havendo falta de recolhimento dos valores devidos não há que se falar em segurança jurídica, pois que não se está a exigir da contribuinte valores já extintos pela modalidade de pagamento.

Por outro lado, tendo havido falta de recolhimento da exação nos moldes dos decretos-leis declarados inconstitucionais pelo STF e retirados do ordenamento jurídico pelo Senado Federal, ao Fisco coube verificar se, considerando a Lei Complementar nº 07/70, os recolhimentos efetuados pela contribuinte seriam suficientes para quitar os débitos. Constatada a insuficiência do recolhimento com base na citada Lei Complementar foi efetuado o lançamento do montante devido e não recolhido.

Ressalte-se aqui que, acaso não tivessem os decretos-leis sido declarados inconstitucionais e retirados do ordenamento jurídico, ainda assim haveria valores devidos e não recolhidos passíveis de lançamento de ofício.

Quanto à semestralidade do PIS, que 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 nº 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.

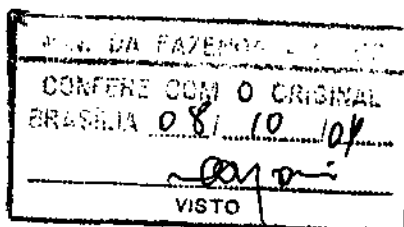
Neste sentido é o pensamento de Mitsuo Narahashi, externado em estudo inédito que realizou pouco após a edição da Lei Complementar nº 07/70:

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448



'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 nº 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 pelo intérprete ou aplicador da lei.

A própria Lei Complementar nº 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.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 08/10/04
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Este é um caso em que – ex vi de explícita disposição legal – o autolancamento 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 nº 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 a partir da Lei Complementar nº 7/70 evidencia que nenhum deles... com exceção dos já declarados inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, autolancamento).

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 imponible).

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 nº 101-87.950:

'PIS/FATURAMENTO – CONTRIBUIÇÕES NÃO RECOLHIDAS - Procede o lançamento ex-officio 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 nº 07/70 pelos Dec.-leis nºs 2.245/88 e 2.449/88 foram considerados inconstitucionais pelo Tribunal Excelso (RE- 148754-2).'

Acórdão nº 101-88.969:

'PIS/ FATURAMENTO – Na forma do disposto na Lei Complementar nº 07, de 07/09/70, e Lei Complementar nº 17, de 12/12/73, a contribuição para o



DA FAZENDA - 2º CC	
CONTRE COM O ORIGINAL	
BRASILIA	08 / 10 / 04
<i>Calmon</i>	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

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 nºs 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 à 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.

- 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.*

³ O Acórdão 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 08/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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; e 9.069/95 e MP nº 812/94) do momento da ocorrência do fato gerador."

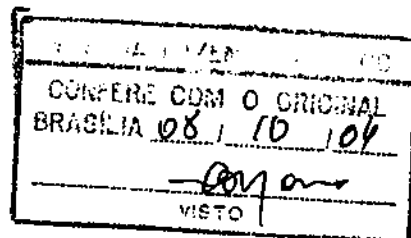
Diante do exposto, não há como negar que, até a entrada em vigor das alterações na legislação de regência do PIS, introduzidas pela Medida Provisória nº 1.212/1995, a base de cálculo dessa contribuição deve ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador,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

Por sua vez, no que tange à exigência de juros de mora, é de se salientar que em devaneio algum pode ser acolhida tese qualquer que pretenda ler no dispositivo legal citado pela contribuinte, qual seja, o art. 161, §1º, do CTN, a determinação de que os juros tributários fixados devidamente em lei específica jamais podem ultrapassar a taxa de um por cento ao mês. Bem destaca, em sua oração subordinada adverbial condicional, tal norma que esta será a taxa "se a lei não dispuser de modo diverso (*sic*)". Em nenhuma, absolutamente nenhuma, proposição normativa positivada em vigor há qualquer coisa de onde se possa extrair tal inferência. Ela é, simplesmente, tirada *ex nihilo*, ou seja, da própria mente de quem assim afirma, e de nada mais. E, devido à justamente isso, por mais brilhante e respeitável que seja a mente ou, *rectius*, o pensador, constitui mero subjetivismo. Como se trata de subjetivismo, configura algo totalmente arbitrário. Portanto, nada há de objetivo, no Direito vigente, que tenha erigido tal vedação que possa vincular a observância por parte de outrem, ora a recorrente, pois ninguém está obrigado a acatar arbitrariedades alheias.

Do contrário, a cláusula de que a lei pode estatuir em sentido diverso abre amplo leque de possibilidades, tanto para mais quanto para menos. A possibilidade de se legislar diversamente simplesmente traduz a viabilidade de que seja qualquer taxa, ou índice, que não um por cento. Não jaz ela jungida a nenhuma abertura de possibilidades menor que isto.

De fato, qualquer e todos os índices numéricos diferentes de 1% constituem o algo "diverso (índice ou taxa de juros)". O diverso é tão-somente a alteridade, equivalendo a afirmar: pode ser qualquer outro elemento do conjunto (no caso, o de índices percentuais) que não aquele tomado como paradigma inicial, o mesmo. Não significa uma determinada parcela dos outros elementos do conjunto, a exemplo dos "menores que (<)", mas sim todos esses outros, ou seja, o conjunto total com exclusão de um único elemento (aquele de que se deve guardar diversidade ou diferença, aqui o 1%). Logicamente, portanto, inexistente o limite para menos, como tampouco existe algum para mais. Por sua vez, como tal limite é ilógico, recai em arbitrariedade manifesta.

//



Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

Além disso, é justamente a exegese histórica que demonstra e comprova que os juros em discussão não podem restar jungidos à taxa de 1%, pois, consoante é consabido, tais juros (os da Taxa SELIC), além da remuneração própria do custo do dinheiro no tempo, ou seja, os juros *stricto sensu*, abarca a correção monetária correlata, pois é espécie de juros simples, e não de juros reais, de cuja definição ainda se prescinde em nosso ordenamento, segundo declarado pelo Colendo STF no julgamento do Adin 04/91. Ora, como esta, a correção monetária, desde a promulgação do CTN até período bem recente da nossa História, com raros períodos de exceção, manteve-se acima do 1%. Obviamente os juros também têm de estar aptos a ultrapassar tal percentual, e não inescapavelmente abaixo dele.

Por tudo isso, impõe-se o resultado de que, havendo previsão legal do ente tributante autorizadora, os juros tributários podem ser superiores a 12% ao ano, não se podendo tresler o CTN como tão desassissadamente pretende a executada, conquanto disponha ele exatamente o contrário, de modo explícito.

Outra não poderia ser a conclusão a que alçou Ricardo Lobo Torres acerca:

"A critério do poder tributante os juros podem ser superiores a 1% ao mês, sem que contrastem com a lei de usura ou com o art. 192, §3º, da CF (apud Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, pg. 349)."

Mais divorciada ainda da realidade é a asserção de que não haveria previsão nem permissivo legal à cobrança do índice de juros em tela. Seus instrumentos legislativos veiculadores, notadamente no campo tributário, assim como o inaugural historicamente considerado, longe estão de não terem feições desta espécie. Eles são precisamente as Leis nºs 8.981/95, 9.069/95 (a partir desta, havendo expressa referência à denominação "SELIC"), 9.250/95, 9.528/97 e 9.779/99. Portanto, não apenas jaz a taxa em questão dentro da legalidade plena, como ainda isso certifica que há lei federal específica em sentido determinante da aplicação de taxa de juros em sentido diverso daquela a que se refere o CTN.

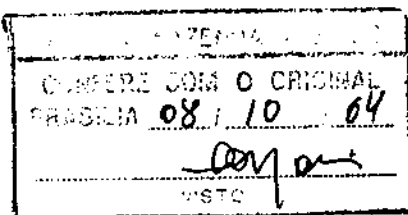
Demais disso, o exame de tais leis bem demonstra outro distanciamento cabal da verdade pela recorrente. Decerto, a primeira das acima mencionadas – a Lei nº 8.981/95 –, *verbi gratia*, em seu art. 84, I, já consignava expressamente que a taxa em tela seria equivalente à "taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna (*sic*)". Com isso, bem se desvela que há sim, indubitavelmente, indicação legal precisa de como se afixa e mensura tal taxa, a contrário do asseverado pela contribuinte. Significa, em outros termos, que ela traduz a taxa média do que o Tesouro Nacional necessita pagar para obter capital, vendendo títulos mobiliários federais no mercado interno. Claramente improcedente, pois, delinquia-se a pretensão da recorrente.

Contudo, poderia ainda haver imprevisão legal específica que não traduziria ofensa à legalidade e à tipicidade. Decerto, no art. 25, I, do ADCT, consagrou o legislador constituinte que as competências normativas atribuídas pela CF ao Congresso Nacional (no caso as leis ordinárias) que houvessem sido objeto de delegação a órgão do Executivo poderiam quedar prorrogadas. Tal prorrogação ocorreu pelas sucessivas MPs editadas, na hipótese da



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448



2º CC-MF
Fl.

competência normativa do CMN, consubstanciando-se em definitivo nas Leis nºs 7.763/89, 7.150/83 e 9.069/95. Com isso, as disposições de fórmulas do CMN sobre como se efetuar o cômputo dos índices de juros no caso da Taxa SELIC mantêm-se hoje com força de lei, à ausência de disposição parlamentar em contrário, mas antes nessa direção.

Menor ainda é o azo de que a taxa de juros não pode ser cobrada por fazer sujeita às flutuações econômicas. Acaso a correção monetária, por definição, não é um índice variável sujeito a tais flutuações? Obviamente que sim. Entretanto, nem se há de sonhar que não possa ser cobrada, premiando os devedores renitentes, como é o caso da contribuinte. *Mutatis mutandi* idêntica lógica há de ser emprestada à taxa em questão, impondo-se a rejeição imediata de tal argumento da recorrente.

Por fim, a alegação de que o BACEN venha a definir a aludida taxa maior reprimenda ainda merece. De fato, em primeiro lugar, tem de se destacar que as normas regulamentares para aferição desse índice matemático não decorrem do Banco Central, mas sim do CMN. A depois, impende considerar que o quanto regulamentado nesse âmbito, uma vez já definida ser a taxa a média mensal das captações dos títulos da dívida pública mobiliária federal interna, emergem como meras disposições técnicas, sendo bem por isso própria do campo do regulamento, e nunca de lei. Igual fenômeno ocorre com a apuração da correção monetária. Quais produtos ou serviços terão seus preços aferidos para tanto, qual o peso ou proporção que cada um deles terá no resultado final, que locais do país serão objeto da pesquisa, bem como que proporção terão na fórmula de cálculo, se é que terão, durante que período haverá essa aferição, com qual periodicidade, que método exponencial empregará a fórmula matemática, tudo isso, dentre outros elementos, é objeto exclusivo de disposição regulamentar infralegal, no cômputo da correção ou desvalorização monetária (razão, aliás, pela qual diferentes institutos de pesquisa atingem resultados diversos, pois suas fórmulas são diferentes). Se assim se procede em relação à correção monetária, diverso não pode ser acerca dos juros, ressalvada a hipótese de percentual fixo. Por conseguinte, nada de ilegítimo ou reprimível há na aferição desenvolvida.

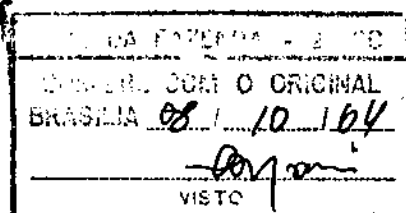
Por derradeiro, a arguição de que o índice de juros utilizado seria remuneratório, escapando ao caráter moratório, não apresenta qualquer coima que comprometa o montante cobrado. Com efeito, a distinção empreendida nas denominações atribuídas aos juros de serem eles remuneratórios, moratórios, compensatórios, inibitórios, retributivo, de gozo, de aprazamento ou qualquer outra não identifica nenhum elemento próprio de sua essência jurídica. Antes, correspondem a elementos extrínsecos à mesma, residentes na teleologia de sua cobrança. São, pois, fatores heterônimos à sua concepção jurídica, servindo tão-somente ao seu discurso justificatório.

São os juros frutos civis do capital, segundo é amplamente consabido. Originam-se eles da produtividade e da rentabilidade potenciais do capital. Esse, o capital, é apto a gerar mais capital acaso utilizado a tanto. Por conta disso, o uso ou a retenção do capital de alguém por outrem, tolhe esse alguém de empregar seu capital, gerando-lhe renda a ser incorporada ao seu patrimônio, ao passo que permite aquele outro que o retém a gerar para si os frutos correspondentes a esta parcela de capital. Em contrapartida, aquele que subtrai tal uso do capital de seu proprietário lídimo, retendo-o consigo, ainda que seja por ato meramente



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448



2º CC-MF
Fl.

contratual, jaz jungido a lhe transferir os rendimentos que este capital produz. Assim, são os frutos apenas desse capital que cristalizam a essência do juro.

Tampouco se deve confundir os próprios juros com sua respectiva taxa. Essa somente traduz o índice matemático, geralmente expresso em percentual ou em mero valor acrescido e embutido na parcela do capital a restituir. Seria, pois, uma razão, um numerário, mesmo que consignado sob modos de cálculo diversos, enquanto os juros são o próprio *quid* que essa expressão matemática traduz, em termos de acréscimos potencializados ao capital.

Os predicativos de moratório, remuneratório, compensatório, etc., a par da contingente variação doutrinária no manuseio da denominação, espelham a *causa efficiens* usada para embasar a obrigação do pagamento dos juros. Seriam o porquê de se dever pagá-los. São, com isso, conforme acima antecipado, elementos estranhos à essência da coisa. Como são alienígenas à coisa, não podem ser empregados para sua definição. A sua vez, como são impróprios à sua definição, são absolutamente imprestáveis à sua identificação, podendo sim identificar a razão inspirante daquela obrigação de se dever os juros, mas não estes propriamente ditos. O cerne de sua essência é o de serem frutos civis do capital, sendo, pois, este o componente que se revela como uma constante identificadora dos juros ubiquamente.

Outro não é o entendimento consolidado na doutrina, a respeito da jaez dos juros, invariavelmente:

"Os juros são os frutos civis, constituídos por coisas fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital. São, por outras palavras, a compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital, sendo o seu montante em regra previamente determinado como uma fracção do capital correspondente ao tempo da sua utilização (Antunes Varela. Das Obrigações em Geral. Vol I. 10ª ed. Coimbra: Almedina, 2000, pg. 870, com grifos do original)."

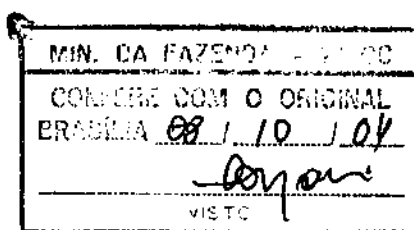
Assim, pelo fato de que tanto nas hipóteses de serem devidos por ocasião da mora quanto nas de remuneração de empréstimos de capital ou ainda nas de recomposição de um dano, os juros conservam e mantêm a mesma natureza identificadora. Pouco importa que sejam eles devidos para recompensar um capital imobilizado ou disponibilizado a outrem ou para compensar os frutos que aquele capital podia ter rendido ao seu dono se tivesse sido entregue no termo devido, pois conservam eles a mesma feição, sendo todos elementos congêneres, em relação a sua natureza, somente se modificando o fator teleológico do dever de seu pagamento, que não o integra evidentemente.

Em virtude disso, no âmbito da tributação como o aqui divisado, a predicação "moratória" apenas identifica a causa obrigacional dos juros, mas não eles próprios. Eles conservam-se com a idêntica natureza e feição dos assim chamados "juros remuneratórios" por impropriedade técnico-linguística. Em função disso, os juros aqui cobrados continuam a ser frutos ou rendimentos do capital, bem como o motivo que embasa sua cobrança remanesce sendo o moratório, apenas havendo emprego de índice, ou seja, expressão matemática quantificadora



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448



dos juros, em caráter fluante, ao invés de fixo, o que não afronta nenhuma norma vigente, antes faz cumprir várias, conforme acima elencadas.

O índice matemático configura apenas a taxa dos juros, não o juro em si. Esse, como já demonstrado, constitui o rendimento do capital, ao passo que a taxa emerge unicamente como o elemento de quantificação da obrigação, cujo aspecto material remanesce sendo o de pagar os juros, vale dizer, os frutos civis do capital. Juros esses que apenas têm sua extensão (*rectius* montante, tratando-se de obrigação pecuniária) determinada, ou determinável, pela taxa, mas não vem a ser ela, ou então sequer se poderia estar a cogitar da mensuração de uma coisa por outra, como ocorre aqui. Não se deve, nem se pode, pois, confundir e amalgamar os juros com a taxa dos juros.

Bastante precisa nesse sentido é a preleção de Letácio Jansen, a propósito:

"Na linguagem corrente, a taxa e os juros muitas vezes se confundem: diz-se, por exemplo, que a taxa é periódica, de curto ou longo prazo, ou que é limitada, quando se quer dizer que os juros são periódicos, de curto ou longo prazo, ou que são limitados. Juridicamente, porém, não se devem confundir as noções de taxa e de juros. (Panorama dos Juros no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Lúmen Jurídica, 2002, pg 31)."

Pode-se, pois, alcançar, enfim, o arremate, sem laivos de dúvidas, de que a **Taxa SELIC obedece à devida legalidade, não havendo inconstitucionalidade** qualquer nela, à similitude da TRD, nesses aspectos levantados, de maneira a incurrir vício que desautorize sua aplicação, sendo, pelo contrário, essa imperiosa, como necessidade de respeito aos preceitos legais vigentes disciplinadores da matéria.

De idêntica forma já se manifestou, a propósito, a Subprocuradoria-Geral da República, nos autos do R. Esp. 21.5881/PR:

"Como se constata, o SELIC obedeceu ao princípio da legalidade e da anterioridade fundamentais à criação de qualquer imposto, taxa ou contribuição, tornando-se exigível a partir de 1.1.1996. E, criado por lei e observada a sua anterioridade. O SELIC não é inconstitucional como se pretende no incidente. Tampouco o argumento de superação do percentual de juros instituído no CTN o torna inconstitucional, quando muito poderia ser uma ilegalidade, o que também não ocorre porque se admite a elevação desse percentual no próprio Código."

No mérito, portanto, mais do que incontendível treveja ser a total **improcedência** das alegações da recorrente, não se impondo outra alternativa além daquela de as refutar de pronto.

Conforme determinação legal, adota-se o percentual estabelecido na lei como juros de mora. Em sendo a atividade de fiscalização plenamente vinculada, não há outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei, nos termos do art. 142 do CTN:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 08/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Quanto à alegação da contribuinte de que foi aplicada a multa de mora sobre a multa de ofício, é de se verificar, segundo os demonstrativos de apuração, fls. 09/11, que apenas no mês de 05/94 foram computados a multa e os juros de mora decorrente de o recolhimento ter sido efetuado após o prazo de recolhimento previsto na lei. Ressalte-se, ainda, que tal período não é objeto do lançamento. Para os demais períodos (lançados) não foram incluídos juros ou multa de mora na imputação de pagamento.

A multa lançada foi exclusivamente aquela decorrente da falta de recolhimento dos valores devidos, apurados em procedimento de ofício, qual seja: a multa de ofício.

O não recolhimento da contribuição (base da autuação ora em comento) caracteriza uma infração à ordem jurídica. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

O Código Tributário Nacional autoriza o lançamento de ofício no inciso V do art. 149, *litteris*:

"Art. 149. O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....
V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte."

O artigo seguinte - 150 - citado ao término do inciso V acima transcrito-, trata do lançamento por homologação. A não antecipação do pagamento, prevista no *caput* deste artigo, caracteriza a omissão prevista no inciso citado, o que autoriza o lançamento de ofício, com aplicação da multa de ofício.

Assim sendo, estando a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que a insere no campo das infrações tributárias, outro não poderia ser o procedimento da fiscalização, senão o de aplicar a penalidade a ela correspondente, definida e especificada na lei.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CA 1000	10
ORIGINAL	
08/10/04	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10835.000422/99-66
Recurso nº : 122.861
Acórdão nº : 202-15.448

"Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"

Diante do exposto dou provimento parcial ao recurso interposto, nos termos deste voto.

Sala das Sessões, em 17 de fevereiro de 2004

Nayra Bastos Manatta
NAYRA BASTOS MANATTA //