



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

RECURSO ESPECIAL

Nº RP/202.122182

Recorrente : SHERWIN WILLIAMS BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 27 / 02 / 2004
Rubrica

NORMAS PROCESSUAIS – PRAZO DECADENCIAL - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, havendo pagamentos, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do CTN, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não havendo pagamentos, configura-se a situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, sendo a decadência do direito de constituir o crédito tributário contada a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Precedentes do STJ e da CSRF-MF).

Recurso provido para acolher a preliminar de decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
SHERWIN WILLIAMS BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para acolher a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Relatora), Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Henrique Pinheiro Torres. Designada a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda para redigir o Acórdão.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003.

Henrique Pinheiro Torres

Presidente

Ana Neyle Olímpio Holanda

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Sérgio Roberto Roncador (Suplente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.
lao/opr



Processo nº : 10882.001855/2001-12

Recurso nº : 122.182

Acórdão nº : 202-14.566

Recorrente : SHERWIN WILLIAMS BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Adoto o, relatório contido no Acórdão DRJ/CPS nº 1.825, de 08/08/2002, fls. 127/132, proferido pela DRJ/Campinas – SP, que a seguir transcrevo.

"Trata-se de Auto de Infração (fls. 79/88) lavrado contra a contribuinte em epígrafe, ciência em 17/10/2001, relativo à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, nos períodos de julho/1996 a maio/1998, no montante de R\$ 3.769.423,64.

2. *Na Descrição dos Fatos, à fl. 87, o autuante informa:*

'A ora fiscalizada ajuizou contra a União Ação Ordinária de nº 96.0023491-4 objetivando efetuar a compensação de PIS recolhido a maior por força dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988. O pedido foi acolhido e extinta a causa com julgamento de mérito. Por força da remessa 'ex officio' subiu ao TRF, aguardando julgamento (processo 1999.03.99.069541-9).

Realizou depósitos judiciais no período que compreende jul/96 a mai/98. O processo de acompanhamento de medida judicial junto à SRF tomou o nº 10880.039797/96-19.

Este auto de infração, com suspensão de exigibilidade, visa constituir o crédito tributário, na salvaguarda dos interesses da Fazenda Pública.'

3. *Inconformada com o procedimento fiscal, a interessada protocolizou impugnação de fls. 92/96, em 13/11/2001, onde alega, em síntese e fundamentalmente, que:*

3.1. por força das disposições do art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), o prazo cabível para que a Fazenda Pública exerça o seu pretense direito à constituição do crédito tributário é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". Aplicada essa regra ao caso concreto, temos que a extensão máxima que poderia ter sido alcançada pelo presente auto de infração seria o fato gerador ocorrido cinco anos antes da lavratura, ou seja, o mês de outubro de 1996. Logo, estariam abrangidos pela decadência os períodos de julho a setembro de 1996;



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

3.2. a suspensão da exigibilidade se deu por força de medida liminar concedida em ação proposta pela impugnante, em face da realização de depósitos judiciais correspondentes ao valor integral discutido, ou seja, ao exato valor constituído por meio do auto de infração. Destarte, é inaplicável multa de ofício, conforme dispõe o art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

3.3. como os valores em discussão estão depositados em juízo, ocasionando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é incabível a incidência de juros de mora, uma vez que não há descumprimento de obrigação tributária."

A decisão primeira instância, proferida por meio do Acórdão retrocitado, julgou procedente em parte o lançamento, e foi ementada nos seguintes termos:

"DECADENCIA. O PIS é contribuição destinada à Seguridade Social e, como tal, tem o prazo decadencial de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído.

MULTA DE OFÍCIO. DEPÓSITO JUDICIAL. Não cabe a aplicação de multa de ofício na constituição do crédito tributário de períodos para os quais foram efetuados depósitos judiciais no montante integral do tributo devido.

Lançamento Procedente em Parte".

A contribuinte, inconformada com a parte mantida do lançamento, apresenta recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes, fls. 137/138, no qual reitera as razões apresentadas na primeira instância, apenas no que diz respeito à decadência do PIS.

É o relatório.



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

A teor do relatado, a controvérsia submetida à análise deste Colegiado cinge-se, apenas, à questão do prazo decadencial do PIS, vez que, conforme dito pela própria recorrente na peça recursal interposta, fls. 137/138, *“as demais matérias – multa de lançamento de ofício e juros de mora – já foram solvidas na instância de origem . . .”*.

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

“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, § 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



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

antecipado. Todavia, eventuais diferenças entre o valor devido e o antecipado pelo sujeito passivo não são alcançadas pela homologação, já que esta tem como escopo reconhecer, ratificar os procedimentos efetuados pelo sujeito passivo aperfeiçoados pelo pagamento. Ora, a parte não satisfeita, não pode ser homologada, fica em aberto, até que se opere a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

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

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

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

- I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
 - II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*
- (...)"*

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

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

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



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

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

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

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

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente 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 engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior.
(...)"*

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



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

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 dispositivo que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária. (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rei. Min. Moreira Alves)"

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



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

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 Cada Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.

DAI POR QUE, EM RIGOR, NÃO SERÁ A LEI COMPLEMENTAR QUE DEFINIRÁ "OS TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES", NEM "OS FATOS GERADORES, BASES DE CÁLCULO E CONTRIBUINTES" DOS IMPOSTOS DISCRIMINADOS NA CONSTITUIÇÃO. A RAZÃO DESTA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA É MUITO SIMPLES: TAIS MATÉRIAS FORAM DISCIPLINADAS, COM EXTREMO CUIDADO, EM SEDE CONSTITUCIONAL. AO LEGISLADOR COMPLEMENTAR SERÁ DADO, NA MELHOR DAS HIPÓTESES, DETALHAR O ASSUNTO, OLHOS FITOS, PORÉM, NOS RÍGIDOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS, QUE NUNCA PODERÁ ACUTILAR. SUA FUNÇÃO SERÁ MERAMENTE DECLARATÓRIA. SE FOR ALÉM DISSO, O LEGISLADOR ORDINÁRIO DAS PESSOAS POLÍTICAS



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

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 nº 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 tributária, editada no âmbito das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para instituí-las, é que vai fixar os prazos decadenciais, cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

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



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

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.

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



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

Adverta-se, para logo, que a específica função da lei complementar tributário é em tudo e por tudo distinta do 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, da Lei Suprema).

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

"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

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



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco", para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

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

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

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

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributária, inclusive a decadência e a prescrição, 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 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,



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

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 8.212/91, quando, em seu artigo 45, ampliou para 10 anos o prazo para homologação e formalização dos créditos da Seguridade Social, inclui também nesse prazo o PIS.

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

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

Examinemos mais detidamente essas contribuições. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art.239). Não estão sujeitos à anterioridade (art. 149, art. 195, §. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, §. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância do 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 principio 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."



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

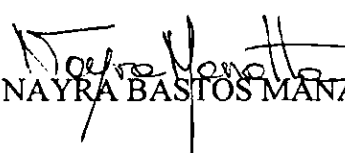
Posto isso, e considerando que a ciência do auto de infração ao sujeito passivo deu-se em 17/10/2001 e que os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre julho/1996 e maio/1998, não há como se falar em decadência.

É de se observar que, ainda que seja adotado o entendimento contido no art. 150, § 4º, do CTN, só estariam homologados os lançamentos relativos aos meses de julho a setembro/1996. Os demais períodos não teriam sido homologados pela Fazenda Nacional, uma vez que o lançamento, relativo aos períodos de outubro/1996 a maio/1998, foi efetuado em 15/10/2001, ou seja, antes de decorridos os cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Também, apenas a título de argumentação, se adotado o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, ainda não teria decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, objeto deste lançamento, já que o prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido efetuado, estaria findo em 01/01/2002 e o Auto de Infração data de 15/10/2001.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003.


NAYRA BASTOS MANATTA



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

VOTO DA CONSELHEIRA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA-DESIGNADA

Reporto-me ao relatório da lavra da ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Trata a presente controvérsia de lançamento cujo objeto é a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, sendo que pende litígio apenas sobre a aferição do prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, ponto sobre o qual recai a divergência surgida neste Colegiado.

Entende a ilustre relatora que devem ser aplicados à espécie os mandamentos veiculados pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que determina que o prazo decadencial deve ser de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ser constituído.

Embora a tese tenha sido brilhantemente exposta, *concessa vênia*, ousou discordar de tal posicionamento, no que sou seguida pela maioria dos meus pares.

A nosso ver, as determinações do inciso I do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, não se aplicam à espécie, vez que aquele dispositivo legal refere-se ao direito da seguridade social apurar e constituir seus créditos, sendo que o título VI da mesma norma dispõe sobre as fontes de financiamento da seguridade social e enumera as contribuições a que estão obrigados a União, o segurado e as empresas. Dentre as contribuições a cargo da empresa estão enumeradas a contribuição para o FINSOCIAL (Decreto-Lei nº 1.940/82) e a contribuição social sobre o lucro – CSLL – (Lei nº 8.034/90), não havendo qualquer referência à contribuição para o PIS. Assim, não incluída a contribuição para o PIS naquelas enumeradas pela Lei nº 8.212/91, pode-se inferir que o legislador pretendeu dar tratamento distinto a esta contribuição, sendo que o artigo 45 daquela lei apenas alcança a constituição de créditos provenientes das contribuições elencadas no seu artigo 23, não havendo como estender sua aplicação à contribuição para o PIS, vez que a decadência, por se tratar de prazo extintivo da constituição do crédito tributário, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida.

Destarte, devem ser observadas na espécie as determinações do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, de que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142 do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária,

Assinatura



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

É pacificado tratar-se a contribuição para o PIS de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. *Ex vi* do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação "*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*".

No direito tributário brasileiro, tem-se verificado que dificilmente sobredita homologação se dá de forma expressa, sendo mais comum que o procedimento do contribuinte seja o único que se verifica, sobressaindo-se a figura da "*homologação tácita*".

Diante desse quadro, a antecipação do pagamento é situação determinante para a análise da decadência do direito de lançar o crédito tributário, posição que tem sido manifestada reiteradamente pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, nesse caso, as deliberações do artigo 173, I, do CTN, antes citado, devem ser interpretadas em conjunto com o artigo 150, § 4º, do mesmo diploma legal, sendo que o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial passa a ser a data da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, deixando o sujeito passivo de efetuar o pagamento, entende aquela Corte que deve ser observado o prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a Fazenda Pública poderia efetuar o lançamento.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça evidencia-se no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, que teve como Relator o Ministro Humberto Gomes de Barros, como também no julgamento do Recurso Especial nº 199560/SP, DJU 26/04/99, tendo como Relator o Ministro Ari Pargendler, cujas ementas a seguir transcrevemos:

"Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, (95/0001216-2)

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO (CTN, ART. 173).

I – O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorreu depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.” (grifamos)

“Recurso Especial nº 199560/SP, (98/0098482-8)

‘TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo). Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.’

Neste ponto, cabe ressaltar a posição manifestada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, que corrobora o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como no julgamento do Acórdão nº CSRF/02-01.0004, sendo que a síntese do posicionamento daquela corte administrativa encontra-se na ementa a seguir transcrita:

“PIS – DECADÊNCIA – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário, nos casos em que houve a antecipação do pagamento, ocorre após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial de dez anos a que se refere o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 apenas alcança a constituição dos créditos provenientes das contribuições elencadas no artigo 23 dessa lei, não havendo como estender sua aplicação à contribuição ao PIS. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida.”

Também quanto ao prazo estipulado no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83, é pacífico neste Colegiado o que foi ratificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, tratar-se tal norma de regra que estabelece o dever de guarda de documentos por dez anos, e não de prazo decadencial. No entender daquela corte, a imposição se faz de forma coerente com o prazo estipulado no artigo 10 do mesmo decreto-lei, que trata de prescrição, face à necessidade de cobrança do débito dentro daquele prazo.

Conforme Demonstrativo da Base de Cálculo da contribuição para o PIS, às fls. 74/76, foram efetuados depósitos judiciais correspondentes a todo o período abrangido no auto de infração – julho de 1996 a maio de 1998 – nesse passo, tem-se a considerar apenas o lapso temporal a ser observado para os casos de ocorrência de pagamentos, em que será aplicável a regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.



Processo nº : 10882.001855/2001-12
Recurso nº : 122.182
Acórdão nº : 202-14.566

Na esteira das decisões do STJ e da CSRF/MF, para os meses de julho a setembro de 1996, o prazo decadencial encerrou-se em setembro de 2001, e, como o sujeito passivo tornou conhecimento da exação em 17 de outubro de 2001, os lançamentos referentes a tais períodos foram atingidos pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário correspondente, de acordo com o artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

Com essas considerações, voto pelo acolhimento da preliminar argüida.

Sala de Sessões, em 25 de fevereiro 2003.


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA