



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

Recorrente : SUPERMERCADOS CIDADE CANÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA – O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de 10 (dez) anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído. **Preliminar rejeitada.**

PIS - SEMESTRALIDADE - A norma do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70 determina a incidência da contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SUPERMERCADOS CIDADE CANÇÃO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; e **II) no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto à semestralidade, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 19 de março de 2003.

Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente

Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora

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

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Eaal/cf



Processo nº : 10950.001260/2002-97

Recurso nº : 121.501

Acórdão nº : 203-08.788

Recorrente : SUPERMERCADOS CIDADE CANÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Curitiba - PR:

“Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 96/101, que exige o recolhimento de R\$ 2.638,91 a título de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e R\$ 1.979,13 de multa de ofício, prevista no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 2º da Lei nº 7.683, de 02 de dezembro de 1988 c/c art. 4º, I da Lei nº 8.212, de 24 de abril de 1991 e art. 44, I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 c/c o art. 106, II, 'c' do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966), além dos encargos legais.

2. A autuação, cientificada em 26/03/2002 (fl. 100), ocorreu devido à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição ao PIS, relativa aos períodos de apuração 03/1992 a 06/1993, conforme demonstrativos de apuração às fls. 96/97 e de multa e juros de mora às fls. 98/99, tendo como fundamento legal: arts. 1º e 3º, 'b', da Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970; art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973; título 5, capítulo 1, seção 1, "b", itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 142, de 15 de julho de 1982.

3. No 'Termo de Verificação Fiscal' às fls. 92/95 dos autos, o fiscal autuante relata como ocorreram os fatos, cujas observações são sintetizadas a seguir:

a) que o cálculo da contribuição sob a égide da LC nº 7, de 1970, foi efetuado a partir de 09/1991, em função de planilha apresentada pela própria contribuinte (fl. 28);

b) que utilizado o programa CAD, onde foram lançados a base de cálculo do PIS e os pagamentos efetuados mediante Darf do período 09/1991 a 06/1993 (LC nº 7, de 1970), apuraram-se débitos não declarados e que, após esses cálculos, apresentou saldo a pagar nos meses de 03/1992 a 06/1993, conforme demonstrativo de débitos remanescentes (fls. 85/86), que ora está sendo cobrado mediante auto de infração (fls. 96/101); que fez o confronto dos Darf



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

do período (cópia às fls. 69/79) com os pagamentos registrados no sistema da Secretaria da Receita Federal (fls. 64/68); que, essa filial, iniciou suas atividades em 09/1991;

c) que o PIS, por ser uma contribuição para seguridade social (art. 194, da CF, de 1988), o seu prazo decadencial é de 10 (dez) anos (art. 45, I da Lei nº 8.212, de 1991) o que levou ao lançamento das diferenças de seus débitos a partir de 03/1992;

d) que a contribuinte não apresentou as DCTF de 1991, 1992 e 1993, conforme telas anexas às fls. 29/30;

e) que, em cumprimento à decisão judicial, 'a Contrario sensu' da expectativa da contribuinte, em vez de se apurarem créditos compensáveis do PIS que lhes seriam favoráveis, verificou-se que, ao lançar a base de cálculo do PIS e DARF recolhidos, de 09/1991 a 06/1993, nos moldes da LC nº 7, de 1970, evidenciaram-se diferenças de débitos do PIS a recolher; que as compensações do PIS (código 8109) efetuadas, referentes ao período de 06/1995 a 07/1996 (centralizado na matriz), são improcedentes e os valores estão sendo cobrados mediante aviso de cobrança;

f) que o lançamento de ofício foi efetuado por estabelecimento, em virtude de a centralização do recolhimento na matriz somente ter ocorrido a partir de 07/1993; faz, em seguida, uma exposição dos lançamentos por auto de infração, inerentes à matriz e às filiais (2 e 4).

4. Cientificada da autuação em 26/03/2002 (fl. 100), a interessada interpôs, tempestivamente, em 23/04/2002, a impugnação de fls. 105/113, cujo teor é sintetizado a seguir:

· após referir-se ao lançamento e afirmar que o crédito tributário só foi constituído em 26/03/2002, data em que ocorreu a sua notificação, aduz, preliminarmente, que o crédito está extinto pela decadência, de acordo com o art. 156, V do CTN; que a Fazenda Pública perdeu o direito de constituir o crédito tributário, via lançamento de ofício, em face do decurso de mais de cinco anos contados da ocorrência de cada fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), com início em 03/1992 e término em 06/1994;

· diz que, como se trata de insuficiência de pagamento do PIS e de glosa de compensação, o fisco tinha o prazo de cinco anos, contados da ocorrência de cada fato gerador, para homologar a atividade do sujeito passivo, consistente em antecipar o pagamento da contribuição, após a compensação realizada, acolhendo-a, ou não; que a auditoria efetivada, cuja finalidade era praticar a homologação ou recusá-la, teve início quando já estava esgotado o prazo de cinco anos, considerado o último período (06/1996), razão pela qual não



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

caberia nem a homologação nem a recusa, pois o crédito já estava extinto em definitivo;

· afirma que se trata de lançamento por homologação, onde o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, sem o lançamento previsto no art. 142 do CTN e, essa, ao tomar conhecimento, de homologar expressamente; diz que o § 1º preceitua que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação, mas que o § 4º, prevê que, não fixado em lei o prazo para homologação, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador e, se expirado esse prazo, sem a homologação expressa, considera-se o lançamento tacitamente homologado e definitivamente extinto o crédito tributário;

· que, antecipado o crédito, parcial ou integralmente, pelo sujeito passivo, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para homologar ou recusar o lançamento; que, no caso de recusa, não lhe resta outra alternativa, a não ser efetuar o lançamento de ofício do crédito tributário, mas antes que ocorra a decadência, tendo em vista tratar-se de uma característica da função administrativa, conforme define Seabra Fagundes;

· que, no presente caso, a homologação foi recusada e o lançamento de ofício (CTN, art. 149, V), para exigir a diferença da contribuição ao PIS, ocorreu além do prazo de cinco anos (em 26/03/2002) contados da ocorrência do fato gerador; que, considerando o último período como referência, ou seja 06/1993, a decadência consumou-se 06/1998, perdendo, assim, a Fazenda Pública o direito de constituir o crédito tributário;

· que o fisco tinha conhecimento da existência decadência, todavia, sustentou que essa somente ocorreria no prazo de dez anos, por ser o PIS uma contribuição para a seguridade social e tendo em vista o disposto no art. 45, I da Lei nº 8.212, de 24 de abril de 1991, efetuando, desse modo, o lançamento da diferença dos créditos da contribuição a partir de 03/1992; aduz que a decadência, no ordenamento jurídico brasileiro, não se rege por essa norma nem por outra de natureza ordinária, mas sim por lei complementar, no caso, o CTN;

· sustenta, em seguida, que o art. 45, da Lei nº 8.212, de 1991, conflita com o art. 146, da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988 (CF, de 1988), que prevê em seu inciso III, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária nos casos das alíneas de 'a' a 'c'; que não obstante ter sido a citada lei editada na vigência da Lei Maior, com esta é incompatível, sendo, ainda, inseguro afirmar que o PIS integra o rol das contribuições para a seguridade social, diante da sua nova destinação dada pelo art. 239 da CF, de 1988;



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

· *na seqüência, sob o amparo de vasta jurisprudência judicial e administrativa, inclusive do Supremo Tribunal Federal (STF), ressalta que, antes da promulgação da CF, de 1988, as contribuições não tinham natureza tributária e o prazo prescricional era de dez anos, a exemplo da contribuição ao PIS, não se aplicando as normas gerais de direito tributário, entre elas, o prazo decadencial quinquenal; que, no entanto, a partir da entrada em vigor da Excelsa Lei, as contribuições sociais, inclusive o PIS, por força dos arts. 149 e 146, III, passaram a ter natureza tributária e a decadência e a prescrição passaram a ser reguladas somente por lei complementar;*

· *cita, ainda, jurisprudência, onde consta que a decadência dos tributos lançados por homologação, uma vez havendo antecipação de pagamento é de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º) e; em que, não havendo antecipação de pagamentos, aplica-se o art. 173, I do CTN, quando o termo a quo para fluência do prazo prescricional será o do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado;*

· *no mérito, sustenta que melhor sorte não socorre a pretensão do fisco pois, no auto de infração e seus anexos, não está demonstrado, de modo inteligível, se foi considerado o faturamento do sexto mês anterior, ou não, como base de cálculo, embora esteja claro que essa base de cálculo sofreu correção monetária; aduz, desse modo, que se não for acolhida a preliminar suscitada, desde já se opõe contra o critério adotado para obtenção da base de cálculo do PIS e da imposição de correção monetária, fundamentando sua tese em jurisprudências administrativa e judicial;*

· *conclui, do exposto, que o auto de infração impugnado merece desconstituição, quer em virtude da preliminar argüida, quer quanto ao mérito, considerando que a matéria ventilada como preliminar é também matéria de mérito, bastando que a decadência seja acolhida, para que haja o pronunciamento de mérito e; nesse diapasão, requer que seja julgada procedente a impugnação e, conseqüentemente, improcedente o auto de infração, para que, acolhendo a decadência, na preliminar, ou, se examinado for o mérito, desconstituir o lançamento impugnado.*

5. *Além dos documentos mencionados, instruem o processo, no essencial: às fls. 01/03, encontram-se, respectivamente, mandado de procedimento fiscal-fiscalização nº 09.1.05.00 2002 00047- 7, mandado de procedimento fiscal complementar- nº 0910500 2001 00254 9 e demonstrativo de emissão e prorrogação de mandado de procedimento fiscal; à fl. 04, termo de intimação nº 546/2001; às fls. 05/27, encontram-se peças referentes ao processo judicial (Ação Ordinária nº 95.0016731-0, da Seção Judiciária de Brasília/DF); às fls. 28 e 29/30, encontram-se, respectivamente, planilha contendo os valores de PIS a serem compensados e extratos de consulta à Declaração de*



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

Contribuições e Tributos Federais (DCTF), de 1991, 1992 e 1993; às fls. 31/34 e 35/63, encontram-se, respectivamente, demonstrativos de valores do PIS apurados, segundo os livros Diário, Razão e Registro de Apuração do ICM, inerentes à matriz e às filiais (02 e 04) e cópias dos respectivos livros; às fls. 64/65 e 66/68, documentos correspondentes, respectivamente, aos extratos de confirmação de pagamentos emitidos pelo sistema "Sinal" e ao demonstrativo de comprovação de pagamentos do PIS; às fls. 69/75, encontram-se cópias dos Darf - Documento de Arrecadação de Receitas Federais relativos aos recolhimentos, código 3885 - PIS/Receita Operacional, havidos, respectivamente, entre 09/1991 a 06/1993; às fls. 76/79, a interessada apresenta, em atendimento a solicitado da fiscalização, demonstrativos e respectivos Darf, referentes aos recolhimentos efetuados em 09/11/1992 e 20/08/1993; à fl. 80, encontra-se demonstrativo de base de cálculo do PIS - conversão; às fls. 81/91, foram juntados os demonstrativos de bases de cálculo e de apuração de débitos do PIS, listagens de débitos e de pagamentos realizados, os demonstrativos de débitos remanescentes e de imputação de pagamento."

Pela Decisão de fls. 119/138 – cuja ementa a seguir se transcreve –, a autoridade singular julgou procedente a ação fiscal:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/03/1992 a 30/06/1993

Ementa: DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito relativo à Contribuição ao PIS decai em dez anos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/1992 a 30/06/1993

Ementa: PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALTERAÇÕES.

Normas legais supervenientes alteraram o prazo de recolhimento da contribuição ao PIS previsto originariamente em seis meses.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. LEGALIDADE.

A atualização monetária do valor da contribuição devida decorre de expressa previsão legal.

Lançamento Procedente".

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 142/149), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória.



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário procedeu-se à juntada de cópia do comprovante de arrolamento de bens (fls. 152/153).

É o relatório.



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
LUCIANA PEÇANHA MARTINS

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

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

“A Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributaria, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e o para homologar os pagamentos antecipados, efetivados pelo contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei 8.212/1991 e no artigo 150, § 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.

(...)

§ 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



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

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, calculados sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-Lei.'

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

Posteriormente, com a edição da Lei 8.212/1991, o legislador estendeu a todas as contribuições que compõem a Seguridade Social o prazo decenal de



Processo n° : 10950.001260/2002-97
Recurso n° : 121.501
Acórdão n° : 203-08.788

decadência para constituição dos respectivos créditos tributários, nos seguintes termos:

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

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

da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.'

Como se pode observar claramente no artigo 3º do Decreto-Lei 2.052/1983 e, sobretudo, no 45 da Lei 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para o PIS é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esses artigos parecem ser incompatíveis com o art. 173 do CTN já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo então deve prevalecer, o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?

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

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer¹:

'Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior.

(...)

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



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

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 crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

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

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

(...)

A lei complementar veiculadora de 'normas gerais em matéria de legislação tributária' poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

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

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

Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da 'obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários'. Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magno. Os princípios federativo, da autonomia municipal da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na 'ação estatal de exigir tributos', não podem ter suas



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais'. (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10). Destaquei

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

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

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 de cada uma das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para tanto, é que vai fixar os prazos decadenciais, e cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

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

Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Face ao princípio da recepção, a legislação anterior é recebida com a hierarquia atribuída pela Constituição vigente às matérias tratadas na legislação recepcionada. Isto significa que uma lei ordinária poderá ser recepcionada com eficácia de lei complementar, desde que veiculadora de matéria que a Constituição recepcionadora exija seja tratada em lei complementar. O contrário também pode acontecer. Uma lei complementar poderá ser recepcionada apenas com força de lei ordinária, desde que portadora de matérias para as quais a



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

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

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

(...)



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

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

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

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável o cada tributo. (Wagner Balera, Contribuições Sociais - Questões Polêmicas, Dialética, 1995, pp. 94/96) 'Negritei

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

'o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e 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

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



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

peças políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das peças políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

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

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

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

Não se alegue que a Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei 8.212/91, vez que este diploma legal não menciona expressamente predita contribuição social. Ora, os artigos 194, 195, 201, inciso IV, e 239, todos da CF/88, não deixam margem à dúvida de que tratam de contribuição para a seguridade social. De fato, a seguridade social, ao lume do artigo 194 da CF/88, compreende um conjunto integrado de ações da iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos 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



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais.

Examinemos mais detidamente essas contribuições. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL., as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art.239). Não estão sujeitos à anterioridade (art. 149, art. 195, §. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, §. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar de sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, §. 4º.; art. 154, I); a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, § 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao 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 8.212/91."

Quanto ao mérito, a recorrente reconhece que a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 produziu efeitos *ex tunc*, retornando-se à aplicabilidade da sistemática anterior, sendo o PIS exigido de acordo com a Lei Complementar nº 7/70, sobretudo no que diz respeito à semestralidade.

Como decorrência da aplicação da Lei Complementar nº 7/70, surgiu a controvérsia acerca da norma veiculada pelo seu artigo 6º, parágrafo único, sendo duas as teses apresentadas para o seu entendimento: 1) que a base de cálculo da Contribuição para o PIS seria o sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerado – faturamento do mês; e 2) que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento.

O Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado no sentido de que o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 determina a incidência da Contribuição para o PIS sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, que, por imposição da lei, dá-se no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. O que foi acompanhado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão CSFR/02-0.907, cuja síntese encontra-se na ementa a seguir transcrita:

"PIS – LC 7/70 – Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que 'faturamento' representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de



Processo nº : 10950.001260/2002-97
Recurso nº : 121.501
Acórdão nº : 203-08.788

serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.”

Assim, curvo-me à posição do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para admitir que a exação se dê considerando-se como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês -, o que deve ser observado até os efeitos da edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, quando a base de cálculo passou a ser o faturamento do próprio mês.

Com estas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para que somente seja aplicada a semestralidade considerando-se como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2003.

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS