



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 20 / 06 / 2005
Claudiauff
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735

Recorrente : F. B. AÇUCAR E ÁLCOOL LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. Considera-se definitivo o lançamento tributário não impugnado.

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à COFINS é de dez anos, contados a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído.

MULTA DE OFÍCIO. Estando devidamente constituída conforme os ditames legais que regem a matéria, não há como ser reformada por decisão administrativa.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **F. B. AÇUCAR E ÁLCOOL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, em parte, quanto à matéria não impugnada; II) na parte conhecida, em negar provimento ao recurso: a) por maioria de votos, quanto a decadência.** Vencidos os Valdemar Ludvig (Relator), Maria Teresa Martínez López e Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente). Designada a Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins para redigir o voto vencedor; e b) por unanimidade de votos, quanto a matéria remanescente.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2004

Leonardo de Andrade Couto
Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Luciana Pato Peçanha Martins
Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Emanuel Carlos Dantas de Assis e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.
Eaal/mdc

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04 / 11 / 04
Luciana Pato Peçanha Martins
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/104
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735

Recorrente : F. B. AÇUCAR E ÁLCOOL LTDA.

RELATÓRIO

Contra a interessada foi lavrado auto de infração no valor de R\$864.301,70 por falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, referente aos períodos de apuração de dezembro de 1995 a maio de 1996, e recolhimentos a menor nos períodos de apuração de março de 1997 a agosto de 2000.

Em sua impugnação apresentada tempestivamente, a impugnante ataca somente a autuação incidente sobre os períodos de dezembro de 1995 a maio de 1996, sob o argumento de que a mesma não pode prosperar tendo em vista que o referido débito se encontra prescrito.

Em seu pedido final, solicita ainda *ad cautelam* a incidência da multa mínima, uma vez que a multa de ofício no percentual de 75% afronta o princípio do não confisco.

Conforme documento de fls. 665, o relator indicado para analisar a impugnação, discordando do Termo de Verificação Fiscal fls. 28/29, no que se refere aos períodos de apuração referente aos meses de janeiro a julho de 2000, propõe o retorno do processo à Delegacia de origem para que seja lavrado Auto de Infração Complementar, o que se consumou conforme fls. 691/697.

Cientificada na autuação complementar a interessada não apresentou a impugnação.

Ao apreciar a impugnação interposta contra a autuação original, a 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, considerou o lançamento procedente em decisão assim ementada.

“Ementa. COFINS. PRAZO DE PRESCRIÇÃO. FLUÊNCIA.

A contagem do prazo de prescrição apenas tem início com a constituição definitiva do crédito, não representando questão oponível à atividade de lançamento.

Ementa. COFINS. INEXISTÊNCIA DE CONTESTAÇÃO EXPRESSA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não-impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Ementa. MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. DETERMINAÇÃO LEGAL.

O percentual aplicável de multa de ofício é o determinado em lei.”

Inconformada com a decisão supra, a recorrente apresenta tempestivamente recurso voluntário dirigido a este Colegiado atacando inicialmente a autuação complementar, por entendê-la nula por cerceamento do direito de defesa.

[Assinatura]
2



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735

Quanto ao julgamento do lançamento original, a recorrente reitera suas razões de defesa já apresentadas na fase impugnatória, bem como contesta a aplicação da taxa Selic na cobrança de juros de mora.

É o relatório.

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 04/11/04
[Assinatura]
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 041 31 104
<i>Valdemar</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG VENCIDO QUANTO À DECADÊNCIA

O recurso é tempestivo, e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

No que se refere à contestação da recorrente relacionada à autuação complementar, está defeso seu conhecimento por parte deste Colegiado, tendo em vista tratar-se de matéria não impugnada, e como tal, se considera definitiva sua constituição.

Já, quanto ao processo original, apesar de a recorrente ter levantado a tese da prescrição, que teria atingido os períodos de apuração de dezembro de 1995 a abril de 1997, e este Colegiado já ter consolidado o entendimento de que não se trata de prescrição mas sim de decadência.

Ao instituir a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social pela Lei Complementar nº 70/91, o legislador preocupado com o fato de se tratar de um tributo vinculado à Previdência Social, mas, fiscalizado e arrecadado pela Secretaria da Receita Federal, fez questão de deixar registrado em seu artigo 10, a devida orientação sobre a solução das possíveis implicações legais que poderiam ocorrer com a administração do tributo:

"Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta Lei Complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

Parágrafo único. À contribuição referida neste artigo, aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigências de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto à penalidades."

Cezar Vieira de Rezende, comentando o texto legal acima, assim se manifesta:

"Foi também declarado, como ratio decidendi, em acórdãos relativos à inconstitucionalidade de contribuições sociais, o serem elas apenas quando a relação jurídica se estabelecesse primária e exclusivamente entre o contribuinte e a Seguridade social. Relação entre fisco (o Tesouro) e o contribuinte, para somente depois aquele transferir os recursos para a Seguridade, não é suficiente, porque indireta, mediata ou inexistente. A relação em tal caso existente seria entre o Tesouro (a União) e o sistema de seguridade, e nesta o contribuinte seria um straneus (esse vínculo para o contribuinte seria res inter alios). Portanto, permaneceria essa eiva, detectada nos referidos julgados. A Lei Complementar não a terá podido sanar.

Se, nos termos da observação constante da nota acima, a contribuição social sobre o faturamento (antes, a contribuição para o Finsocial) não pe uma verdadeira contribuição para a seguridade e sim um imposto, a regra do parágrafo único, relativa ao processo administrativo fiscal e aos acréscimos legais, é perfeitamente adequada e constitui um reforço para o argumento supra-referido."

Logo, evidente está, que mesmo sendo a COFINS uma contribuição cujo produto da arrecadação se destine ao custeio da seguridade social, a administração de sua fiscalização e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

arrecadação não está subordinada às normas previstas na Lei nº 8.212/91, mormente o que prevê o seu artigo 45, pois estaria este alterando indevidamente uma determinação além de constitucional já regulamentada pelas Leis Complementares nº 5.172/66(CTN), e a própria Lei Complementar 70/91.

O entendimento de que a Lei nº 5.172/66 (CTN) por ter sido recepcionada pela atual Constituição como Lei Complementar, pode ser alterada por lei ordinária não existe nenhuma razão de ser, tendo em vista que, ao ser galgada à condição de lei complementar a Lei nº 5.172/66, esta perdeu a condição de lei ordinária, e nestes termos, todas as alterações que nela estejam amparadas simplesmente em "lei", como a previsão constante do § 4º do artigo 150 do CTN, também deve ser entendida como lei complementar.

O termo "lei" constante do § 4º do artigo 150 da Lei nº 5.172/66, entendido simplesmente como "lei ordinária", está compatível com o texto original da Lei nº 5.172, a qual quando da sua edição, o foi na condição também de "lei ordinária". Mas a partir do momento, que por força constitucional a Lei nº 5.172/66, foi elevada à condição de Lei Complementar, todas as previsões de alterações nela contida com base simplesmente em "lei", passa a ser também obrigatoriamente entendida como "lei complementar", principalmente em se tratando de prescrição e decadência, temas que mereceram uma atenção especial do constituinte manifestada expressamente no artigo 146 da CF/88.

Sobre a posição defendida por Roque Antonio Carrazza, sua contestação vem nas palavras de Douglas Yamashita publicadas pelo Repertório IOB de Jurisprudência (2ª quinzena de abril 2000):

"Se a autonomia das pessoas tributantes emana da própria Constituição de 1988 da mesma forma que o campo material das leis complementares, cabe ao intérprete harmonizar ao máximo tais disposições constitucionais. Se entendermos com Carrazza que a prescrição e a decadência devem ser objeto de leis ordinárias de cada ente federado, estaríamos prestigiando demasiadamente a autonomia dessas pessoas tributantes, pois assim anularíamos completamente o comando do art. 146, III, "b" que claramente exige lei complementar para estabelecer normas sobre prescrição e decadência e expressa igualdade no tratamento tributário (art. 5º, caput e 150, II). O art. 146, III, restaria completamente inútil. Contudo, a boa hermenêutica ensina que, commodissimum est, id iccipi, quo res de qua agitur, magis valeat quam perat: (prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés de que os reduza à inutilidade). Já, se entendermos que a prescrição e a decadência são reserva de lei complementar, estaremos prestigiando o comando do art. 146, III, "b", sem sacrificar excessivamente a autonomia dessas pessoas tributantes, pois tal autonomia subsiste na competência para legislar sobre tudo aquilo que não for reserva de lei complementar.

Vale lembrar ainda que, com exceção das contribuições cobradas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios de seus servidores, para o custeio de seus sistemas de previdência e assistência social, todas as demais contribuições sociais são de competência privativa da União, segundo dispõe o art. 149 da CF/88. Apenas por isso o argumento da autonomia é muito enfraquecido, já que fica restrito apenas àquelas contribuições cobradas dos servidores de Estados, Distrito Federal e Municípios. A prescrição e decadência de todas as demais contribuições poderiam ser objeto de lei complementar, já que sua validade nacional em nada ofenderia a autonomia de Estados Distrito Federal e Municípios."

[Assinatura]
5



Processo nº : 10950.002069/2002-62

Recurso nº : 123.032

Acórdão nº : 203-09.735

Sobre a posição assumida pelo tributarista citado na decisão recorrida, de que a lei complementar ao regular a prescrição e decadência tributárias deve se limitar a apontar diretrizes e regras gerais, pergunta-se neste momento: o que o mesmo entende por diretrizes e regras gerais em se tratando de decadência ou prescrição? O ponto central dos princípios da prescrição e da decadência não é o prazo em que elas se operam? Logo, sendo o "prazo" o elemento principal que norteia a decadência e a prescrição qual será a diretriz e regra geral sobre estes dois princípios que não faça referência a seus prazos? E que seja mais importante que estes. Nestes termos, sendo a definição dos prazos prescricionais e decadenciais a principal matéria relacionada à decadência e à prescrição não há como pretender mudá-los sem que seja por meio de lei complementar.

Logo, dentro do entendimento manifestado acima, como a ciência da autuação se deu no dia 09/05/2002, o lançamento original deve ser reformado para que seja excluída da exigência tributária os períodos de apuração de dezembro de 1995 a abril de 1997.

No que se refere aos argumentos de cerceamento do direito de defesa relacionados com o lançamento complementar, sua apreciação se encontra prejudicada tendo em vista que a recorrente apesar de cientificada da mesma, não apresentou a competente peça impugnatória relacionada com esta autuação, logo, considera-se sua constituição como definitiva.

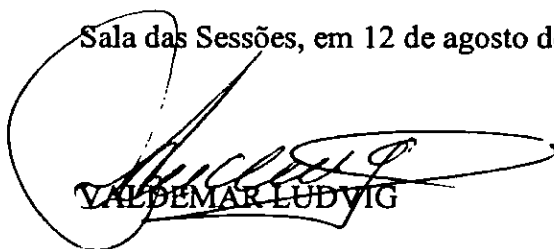
Quanto aos efeitos confiscatórios da multa de ofício, não há como reformar a decisão recorrida, tendo em vista tratar-se matéria definida em lei, e como tal deve ser acatada pelos tribunais administrativos.

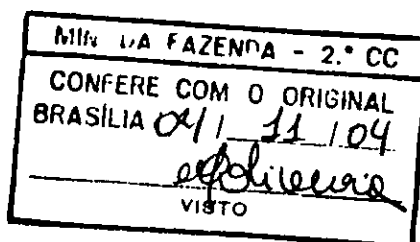
No que se refere à utilização da taxa Selic para a cobrança de juros de mora, apesar deste Colegiado já ter consolidado o entendimento por sua regularidade, a matéria não pode ser conhecida, por não ter sido objeto da peça impugnatória, e como tal se encontra preclusa.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao lançamento original, para que sejam dele excluídos os períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 1995 a abril de 1997, por estarem atingidos pela decadência.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2004


VALDEMAR LUDVIG





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS DESIGNADA QUANTO À DECADÊNCIA

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

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

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

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

(...)

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

O prazo fixado no parágrafo retrocitado, obviamente, refere-se à homologação dos procedimentos a cargo do sujeito passivo, aí incluída a antecipação de pagamento acaso efetuada, tornando-se definitivos ditos procedimentos e extinto o crédito tributário na justa medida do pagamento antecipado. Todavia, eventuais diferenças entre o valor devido e o antecipado pelo sujeito passivo não são alcançadas pela homologação, já que esta tem como escopo reconhecer e 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 à 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:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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 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 de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (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 artigo 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 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 da 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735

MIN: 1-A FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer¹:

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

(...)

Não há hierarquia alguma entre o lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas."

Em resumo, não é o fato de a lei complementar estar sujeita a um rito legislativo mais rígido que lhe dará a precedência sobre uma lei ordinária, mas sim a matéria nela contida, constitucionalmente reservada àquele ente legislativo.

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada 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 tributária. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição, ou aqueles estabelecidos em legislação complementar editada no estrito espaço outorgado pelo Legislador Constituinte. É o exemplo das normas gerais em matéria de legislação tributária, que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador, de crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.

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

"A competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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.

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

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

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou o Decreto-Lei nº 2.052/1983 prevendo o prazo decenal de decadência do PIS e a Lei nº 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.

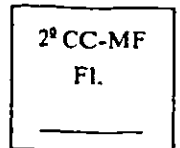
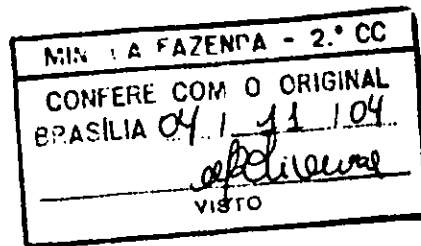
Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim é de 05 (cinco) anos, como estabelecido na norma geral.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributária editada no âmbito de cada uma das pessoas políticas



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735



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. Em face do 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 as normas gerais em matéria de legislação tributária. Advirta-se, parolago, 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/04
<i>afeliveira</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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

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

(...)

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

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

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

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

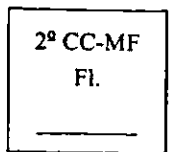
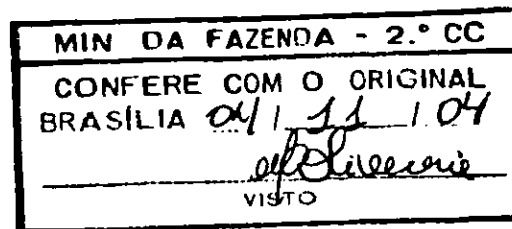
Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos,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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735



a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

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

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

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

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

Com esse entendimento do STF, o que já era bastante evidente no Texto Constitucional, restou extreme de dívida que o PIS está inserido no rol das contribuições da seguridade



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10950.002069/2002-62
Recurso nº : 123.032
Acórdão nº : 203-09.735

social, e como tal está sujeito ao prazo decadencial estabelecido pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91."

Portanto, no que diz respeito tão-somente ao prazo decadencial, voto por não acolher a decadência.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2004

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 04/11/04
VISTO