



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

Recorrente : INDEMIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

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

BASE DE CÁLCULO - Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 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 serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior ao do recolhimento.

ALÍQUOTA APLICÁVEL - Na apuração da contribuição para o PIS, a alíquota aplicável aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 1º/03/1996 é de 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento).

FALTA DE RECOLHIMENTO - A falta do regular recolhimento da contribuição, nos termos da legislação vigente, autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais, juros e multa de ofício.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **INDEMIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso: I) por unanimidade de votos, quanto ao item da semestralidade; e II) pelo voto de qualidade, quanto a decadência. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Mauro Wasilewski, César Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, que davam provimento em parte ao recurso. Designada a Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Relatora

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

Imp/cf/ovrs



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

Recorrente : INDEMIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, relativa aos períodos de apuração de 01/09/1991 a 30/09/1991, 01/11/1991 a 30/11/1991, 01/01/1992 a 30/06/1995, 01/09/1995 a 30/09/1995, 01/02/1999 a 28/02/1999, 01/07/1999 a 30/11/1999 e de 01/10/2000 a 31/05/2001.

Consta do bem elaborado relatório de primeira instância o que a seguir transcrevo:

“Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 416/430, que exige o recolhimento de R\$231.204,18 a título de contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e R\$ 173.402,90 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, art. 4º, I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 106, II, ‘c’, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), além dos encargos legais.

2. A autuação, lavrada em 21/09/2001 e cientificada em 28/09/2001, ocorreu devido à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição ao PIS, relativa aos períodos de apuração de 01/09/1991 a 30/09/1991, 01/11/1991 a 30/11/1991, 01/01/1992 a 30/06/1995, 01/09/1995 a 30/09/1995, 01/02/1999 a 28/02/1999, 01/07/1999 a 30/11/1999 e de 01/10/2000 a 31/05/2001, conforme demonstrativos de apuração às fls. 416/422 e de multa e juros de mora às fls. 423/427, tendo como fundamento legal: art. 3º, “b”, da Lei Complementar nº 7, 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, arts. 2º, I, 8º, I, e 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

3. O “Temo de Verificação Fiscal”, fls. 408/415, parte integrante do auto de infração, cuja cópia foi disponibilizada à autuada, esclarece que a contribuinte protocolizou dois pedidos de compensação, um de PIS e um de Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), objetos dos processos administrativos nºs 13955.000124/00-02 e 13955.000125/00-67, em função das ações judiciais nºs 91.0683212-1, 91.0683213-0 e 92.0050590-2, transitadas em julgado em 09/05/1998 e 08/02/1999, respectivamente, conforme



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

certidões contidas às fls. 46 e 40 dos aludidos processos administrativos. Esclarece, também, que, *in verbis*:

“II – DA AÇÃO RELATIVA AO PIS

1. Na ação relativa ao PIS-Programa de Integração Social, a empresa contestou as modificações na sistemática de cobrança, vencimentos e da base de cálculo da contribuição, introduzidas com o advento dos Decretos-Lei nºs 2.445, de 29 de junho de 1988 e 2.449, de 21 de julho de 1988, os quais ampliaram a base de cálculo do PIS, passando a incidir sobre o faturamento mensal, mais as demais receitas operacionais (variação monetária ativa, juros ativos e demais receitas financeiras), com alíquota de 0,65%;

2. Quanto ao prazo, a contribuição que era de seis meses passou a ser calculada sobre a base de cálculo aferida no terceiro mês anterior ao do pagamento, passando posteriormente a ter vencimento no mês seguinte ao do fato gerador (Lei nº 8.012/90, 8.019/90, 8.218/91, 9.715/98 e 9.779/99);

3. A decisão final da lide foi no sentido de efetuar o cálculo e cobrança da contribuição para o PIS nos moldes da Lei Complementar nº 7/70, modificada pela Lei Complementar nº 17/73, ou seja com alíquota de 0,75% incidente sobre o Faturamento, ratificando-se as alterações posteriores quanto ao prazo de recolhimento (doc. de fls. 42/45 do processo de compensação);

4. No período em que a questão estava em discussão, a empresa efetuou o recolhimento da parte que julgava devida e depositou a parte sub judice, consoante Guias de Depósitos a Ordem da Justiça Federal, junto a Caixa Econômica Federal – agência 0265 – código 005 – conta nº 0092736-0 (doc. de fls. 47 a 77 do processo de compensação);

(...)

6. Em função da sistemática de cálculo utilizada pela empresa, em sua concepção, a mesma apurou um suposto crédito de PIS/Faturamento recolhido a maior no período de 08/91 a 09/95, conforme planilha de fls. 78/81; incluindo-se aí, os depósitos judiciais efetuados, passando-se a utilizar este crédito a partir do fato gerador de outubro/2000;

7. Não houve ainda a conversão em renda de União dos valores dos depósitos efetuados, cuja ação está sendo motivada pela Procuradoria da Fazenda Nacional por meio de ofício dirigido ao juízo da vara competente, com posterior requerimento ao gerente da agência da Caixa Econômica Federal responsável pelo controle dos mesmos, conforme consta da tela de consulta no sistema SINALDEP (fl. 163 do processo).

(...)

IV – DO LEVANTAMENTO PELA AUTORIDADE FISCAL

1. O trabalho de auditoria fiscal teve como premissa apurar as bases de cálculo da contribuição para o PIS/Faturamento, Finsocial e Cofins, considerando-se como Receita Bruta o valor do faturamento total da empresa (venda de produtos,



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

mercadorias e serviços) incluindo matriz e filiais, conforme assentamentos fiscais e contábeis do contribuinte, cujas planilhas de cálculos passam a fazer parte integrante do processo administrativo fiscal de constituição do crédito tributário dos meses em que apurou-se valores recolhidos ou depositados a menor;

2. Definidas referidas bases de cálculo, feita a conferência com os valores declarados e escriturados, aplicando-se a alíquota de 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) e mantendo-se os prazos de recolhimento definidos na legislação do PIS, apurou-se para esta Contribuição, insuficiência de recolhimentos e insuficiência de depósitos;

(...)

5. Do resultado final do trabalho de verificação fiscal, chegou-se ao Demonstrativo de Débitos Remanescentes do PIS-Faturamento, cujos fatos geradores serão objeto de lançamento de ofício – parte com multa de 75% por cento para os débitos não declarados e parte sem multa de ofício para os débitos não declarados, porém com depósito do seu montante integral, obedecendo-se o princípio da decadência (art. 45 da Lei nº 8.212/91, de 24/07/91 – ou seja, o prazo de 10 anos). ”

4. O demonstrativo constante do próprio Termo, às fls. 411/412, contempla os valores totais devidos (considerados os pagamentos), os valores devidos passíveis de lançamento de ofício e os valores devidos passíveis de lançamento com exigibilidade suspensa, além das correspondentes bases de cálculo ajustadas.

5. Tempestivamente, em 25/10/2001, a interessada interpôs a impugnação de fls. 435/459, instruída com os documentos de fls. 460/515, cujo teor é sintetizado a seguir.

6. Inicialmente, após relato sucinto dos fatos ocorridos, defende (subitem B-1, fls. 436/437, e subitem B-3, fls. 437/438) a nulidade do auto de infração por descrição errônea dos fatos e inadequação da capitulação legal. Nesse diapasão, diz que o auto de infração estaria violando expressamente o disposto no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 2, de 3 de fevereiro de 1999 (publicado no DOU de 05/02/1999), letra ‘a’, uma vez que jamais poderia ser indicado, como base para a sua lavratura, o art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17, de 1973 – que teria aumentado a alíquota do PIS –, pois, alega, esse aumento de alíquota teria sido expressamente revogado pelo art. 1º, V, do Decreto-lei nº 2.449, de 1988, c/c Decreto-lei nº 2.445, de 1988.

7. Diz, também, que o disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, que estabelece o prazo de seis meses para o cálculo da contribuição ao PIS, não teria sido observado (argumento repisado no subitem B-6, fl. 438, e desenvolvido no subitem B-15, fls. 451/454, no qual cita, como fundamentos, jurisprudência e o Parecer PGFN nº 1.185, de 1995) e que, além disso, teria sido violado o disposto no art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942) e, expressamente, o art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

Defende a nulidade, também, em face da violação expressa do item VIII do art. 18 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996 (subitem B-2, fl. 437).

8. Na seqüência (subitem B-4, fl. 438), defende a nulidade, também, em face da violação do disposto no art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Diz a impugnante, *in verbis*:

"Se o art. 18 da Medida Provisória nº 1.542, de 18/12/1996, determinou o CANCELAMENTO de todo o PIS lançado na PARTE QUE EXCEDA O VALOR DEVIDO COM FULCRO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 7, DE 7 DE SETEMBRO DE 1970 E ALTERAÇÕES POSTERIORES, jamais a Fiscalização poderia lavrar o Auto de Infração, em frontal desobediência à determinação legal, infringindo expressamente a Lei Federal nº 9.784, artigo 2º.

O Ato Declaratório nº 39, de 28 de janeiro (sic) de 1995, no seu item 2, determinou que a contribuição ao PIS será calculado mediante a aplicação da alíquota de 0,65%."

9. Alega, ainda, que a Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, convertida na Lei nº 9.715, de 1998, em seu art. 8º, determinou o cálculo da contribuição ao PIS à alíquota de 0,65% (subitem B-5, fl. 438, e B-12, fls. 441/442).

10. Com base em jurisprudência do Conselho de Contribuintes, afirma (à fl. 441), que, *in verbis*:

"O pagamento da contribuição ao PIS à alíquota de 0,65% na forma do artigo 1º do Decreto-lei nº 2.445/88 tem força maior que o pagamento com base em decisão de consulta, ainda que o Decreto-lei nº 2.445/88 tenha sido suspenso por inconstitucionalidade. A Receita Federal NÃO TEM BASE LEGAL PARA COBRAR A DIFERENÇA DE 0,10% com base na Lei Complementar nº 7/70 porque esta tinha sido revogada naquele período até a suspensão do Decreto-lei nº 2.445/88 pelo Senado Federal."

11. Tal tese também é desenvolvida e defendida no subitem B-14, fls. 450/451.

12. Aduz, ainda, que, por ser genérico, o auto de infração seria nulo, já que não indicaria os fatos corretamente, dificultando a identificação das irregularidades apontadas (subitem B-7 – fls. 438/439). Sobre o assunto, transcreve ementa de acórdão do Conselho de Contribuintes versando sobre cerceamento do direito de defesa.

13. No subitem B-8, intitulado "*ERRO DE FATO NO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*", indica valores de Darfs que teriam sido considerados incorretamente pela fiscalização, requerendo, assim, a retificação.

P



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

14. A seguir, diz que a fiscalização não poderia glosar a compensação, a partir de outubro de 2000, dos depósitos judiciais "*levantados pela União Federal*", em ação de PIS que a empresa obteve "*ganho de causa*" (subitem B-9, fl. 440).

15. Após, no subitem B-10, fls. 440/441, salienta que não foi observado o disposto no art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Amparada em doutrina, argúi que, no caso, não poderiam ser cobrados juros ou multas.

16. Sobre os períodos anteriores a 28/09/1996, diz que foram alcançados pela decadência. Alega que o art. 10 do Decreto-lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983, teria sido revogado pela atual Constituição. Em decorrência, com amparo em doutrina e jurisprudência, tanto do Poder Judiciário quanto do Conselho de Contribuintes, que transcreve, sustenta que o prazo correto seria o previsto pelo art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos contados a partir do fato gerador. Afirma, também, que os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, teriam incidido em evidente inconstitucionalidade (subitens B-11, fl. 441, e B-13, fls. 442/450).

17. Alega, também, que, tendo em vista o disposto no art. 151, IV do CTN, o auto de infração jamais poderia ter sido lavrado (subitem B-16, fl. 454).

18. Na seqüência (subitem B-17, fls. 454/455), sustenta a ilegalidade da utilização, para "*atualizar os débitos*", da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais. Nesse diapasão, transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 215.881/PR).

19. A seguir, diz que a cobrança de juros de mora sobre a diferença de alíquota (0,10%) contraria o disposto no art. 100 do CTN pois, alega, teria não só observado os Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, como todos os atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal e as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, sejam por atos normativos, sejam por esclarecimentos de plantões fiscais.

20. Salienta, também, que, quando da publicação da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, teria sido publicado o Ato Declaratório nº 39, de 28 de novembro de 1995, dispondo, no item 2, que a alíquota aplicável ao PIS seria de 0,65%. A observância desse ato, portanto, excluiria a imposição de multa e a cobrança de juros de mora (subitem B-18, fl. 455).

21. Posteriormente, no subitem B-19, sob o título "Legitimidade da Compensação dos Depósitos Judiciais", volta a alegar que o seu direito de compensação teria sido suprimido quando da lavratura do auto de infração. Discorre acerca dos dispositivos que disciplinam o direito de compensação,



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

concluindo que legislação de regência a autoriza sem a imposição de qualquer condição, não podendo, portanto, ter seu direito negado.

22. No subitem seguinte, B-20 (fls. 457/458), argüi a inconstitucionalidade dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com base nos arts. 146, III, e 195, I, § 4º, combinado com o art. 154, I, da Constituição Federal de 1988.

23. Por derradeiro, requer a realização de perícia na forma do art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993. Como justificativa, indica a necessidade de comprovar os fatos alegados (salienta possuir provas que confirmariam a veracidade desses fatos). Indica perito e respectivo domicílio, bem como 3 quesitos que pretende ver respondidos (fl. 459).

Ao final, requer o arquivamento do auto de infração.”

Por meio do Acórdão de nº 1.980, de 04 de setembro de 2002, os Membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, por unanimidade de votos, indeferiram o pedido de perícia e não acolheram as preliminares argüidas e, no mérito, deram parcial provimento às razões de impugnação para considerar o lançamento procedente em parte. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/09/1991 a 30/09/1991, 01/11/1991 a 30/11/1991, 01/01/1992 a 30/06/1995, 01/09/1995 a 30/09/1995, 01/02/1999 a 28/02/1999, 01/07/1999 a 30/11/1999, 01/10/2000 a 31/05/2001

Ementa: NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. ARGÜIÇÕES DE NULIDADE. NÃO-OCORRÊNCIA.

Contendo o auto de infração correta descrição dos fatos e enquadramento legal, atendendo integralmente ao que determina a legislação de regência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa ou nulidade, máxime quando as contestações, desbordando de prejudiciais preliminares, decorrem de inconformismos de mérito e improcedentes.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/1991 a 30/09/1991, 01/11/1991 a 30/11/1991, 01/01/1992 a 30/06/1995, 01/09/1995 a 30/09/1995

Ementa: DECADÊNCIA.

Decai em 10 anos o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito relativo à contribuição para o PIS.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/11/1999

Ementa: ERRO MANIFESTO. INCORREÇÕES NA APURAÇÃO FISCAL. SANEAMENTO.

Meras incorreções não importam em nulidade, devendo ser sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, ensejando, no caso, o cancelamento do crédito fiscal apurado em decorrência de erro manifesto.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/1991 a 30/09/1991, 01/11/1991 a 30/11/1991, 01/01/1992 a 30/06/1995, 01/09/1995 a 30/09/1995, 01/02/1999 a 28/02/1999, 01/10/2000 a 31/05/2001

Ementa: ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

São aplicáveis juros de mora no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido, seja qual for o motivo determinante de sua falta, sendo os equivalentes à taxa Selic decorrentes de previsão legal expressa.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Aplica-se a multa de ofício por expressa previsão legal.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia que se constata ser prescindível.

Lançamento Procedente em Parte”.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, pelo qual, em apertada síntese, reitera a aplicabilidade da semestralidade do PIS, bem como a nulidade do auto, em razão da sua inobservância; da extinção do crédito tributário operado pela decadência; da ilegalidade da Taxa SELIC; e os juros de mora (sic) “lançados à cobrança da diferença de alíquota de 0,10%, vez que contraria o disposto no art. 100 do CTN.”

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, e Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

É o relatório.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
VENCIDA QUANTO A DECADÊNCIA

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

O lançamento em questão se refere apenas às diferenças não declaradas, tampouco depositadas pela contribuinte.

A matéria objeto do recurso voluntário diz respeito tão-somente à extinção parcial do crédito operada pela decadência; à semestralidade na apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS e respectiva nulidade do lançamento ao não considerá-la; e à defesa da recorrente quanto à ilegalidade da utilização da Taxa SELIC, bem como da exigência da Taxa SELIC. Sobre as demais matérias omissas no recurso, aduzidas na impugnação, deixo de me pronunciar, em face do entendimento de ter a interessada concordado com as razões externadas na decisão de primeira instância.

Do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário

A ciência do auto de infração se verificou em 28/09/2001, exigindo-lhe a Contribuição para o PIS, no seguinte período de apuração: 01/09/1991 a 30/09/1991, 01/11/1991 a 30/11/1991, 01/01/1992 a 30/06/1995, 01/09/1995 a 30/09/1995, 01/02/1999 a 28/02/1999, e 01/10/2000 a 31/05/2001. Entendo estar extinto o crédito tributário anterior a 08/1996.

Esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 (Sessão de 19/06/2002), já se posicionou no sentido de que as contribuições sociais, dentre elas a referente à COFINS e ao PIS (matéria do acórdão citado), devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso, do CTN. A ementa desse Acórdão possui a seguinte redação:

“Ementa: **NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA.** As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149, da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. Preliminar acolhida. PIS. (...)"

Também a Câmara de Recursos Fiscais tem se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Para tanto, adoto as razões de decidir constantes do Acórdão CSRF/02-0.949, julgado procedente ao contribuinte, por maioria de votos, em out/00, na qual fui relatora. As conclusões aqui expostas são em parte reproduzidas naquele voto.

O centro de divergência reside na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para a COFINS, se é de 10 ou de 5 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e, no dizer de MAXIMILIANO¹: *"A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermenêuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém, jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações, porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."*

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: a inércia do titular do direito; e o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessário, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge, assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; e c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessário de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.²

¹ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, p.10-11

² Aliomar Baleeiro - *Direito Tributário Brasileiro* - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pag. 910).



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.³ Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito.

Na verdade, a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumido: a decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida.

Em primeiro lugar, há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ⁴ que reconheceram, no passado⁵, o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier⁶ teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, refere-se à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Afirmo o respeitável doutrinador que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN). Reitera ainda que aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz ainda o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões: ***"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, par. 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento "poderia ter sido praticado" - com o prazo do art. 150, parágrafo 4º - que define o prazo em que o lançamento "poderia ter sido praticado" como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o***

³ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

⁴ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ.

⁵ atualmente, veja-se: RE nº 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE nº 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em Resp nº 101.407-SP (98 88733-4).

⁶ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pag 7/13.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

dies a quo do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, parágrafo 4º.

Para o doutrinador Alberto Xavier⁷, a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência ***“é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.”*** As decisões proferidas pelo STJ são também juridicamente insustentáveis, pois as normas dos artigos 150, § 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

O art. 150, § 4º, pressupõe um pagamento prévio, e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que se permita exercer o controle. O art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que se alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.⁸

O disposto no § 4º do artigo 150 do CTN determina que se considera ***“definitivamente extinto o crédito”*** no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, não há como acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar definitivamente extinto o crédito. ***“Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua “ressurreição” no segundo.”***⁹

Oportunas também as lições do doutrinador Luciano Amaro,¹⁰ assim transcritas:

“A norma do artigo 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não no ano em que termina essa possibilidade.”

Ainda, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo de Barros Carvalho¹¹ assim se manifestou sobre a matéria:

⁷ Idem citação anterior.

⁸ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pag 313/314.

⁹ Fábio Fanucchi em “A decadência e a prescrição em Direito Tributário” – Ed. Resenha Tributária, SP – 1976, pag 15/16.

¹⁰ - Em Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385.

¹¹ publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, pags. 70 a 77.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fática do pagamento, afirmado em termos precários, e tanto é assim que se mostra carente de um juízo valorativo que possa legitimá-lo perante o sistema positivo. Mas, sucede que a segurança das relações jurídicas não se compadece com a incerteza de uma atuosidade por parte da Administração Fazendária que os administrados não possam prever. De fato, não se compreenderia que ficassem eles, ad infinitum, ao sabor das possibilidades da ação administrativa, assistindo, passivamente, à deterioração de seus interesses, pelo fluxo inexorável do tempo. Por isso, como garantia da firmeza e segurança das relações do direito, prescreve a legislação um prazo determinado para que o Poder público exerça as suas prerrogativas homologatórias, findo o qual os pagamentos antecipados serão tidos por homologados, por força de um comportamento omissivo do titular do direito subjetivo ao tributo. O silêncio do fisco, prolongado no intervalo de 5 (cinco) anos, faz surgir um fato jurídico sobremodo relevante, na medida que produz a homologação tácita ou a homologação ficta. Este o inteiro teor do parágrafo 4º, do já mencionado artigo 150, do CTN, lembrando apenas que o termo inicial desse intervalo é a ocorrência do fato gerador, marco que poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual aquilo que se homologa é o pagamento antecipado e não o fato jurídico tributário ou a série de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Conta-se lapso de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que ocorreu o fato gerador. Findo o referido trato de tempo, os pagamentos antecipados porventura promovidos dar-se-ão por homologados, na forma do artigo 150 do CTN. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois entendo existir, para a Fazenda, o direito de exercer tacitamente seus deveres homologatórios, manifestando, quando assim consultar seus interesses, a faculdade de manter-se quieta, omitindo-se. A oportunidade é boa para estabelecermos uma diferença importante: o espaço de tempo que a Administração dispõe para lavrar o lançamento, nos casos de tributos por homologação é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (prazo de decadência). Dentro desse período, os agentes públicos poderão tanto homologar os pagamentos, quanto constituir os créditos de tributos não pagos antecipadamente. Por outro lado, nos casos de comportamento omissivo da Administração, decorridos cinco anos do fato gerador sucederá o fato da decadência com relação aos pagamentos antecipados que não foram regularmente promovidos, ao mesmo tempo em que operará a homologação tácita com relação aos pagamentos antecipados que tiverem sido concretamente efetivados. Enquanto o fato jurídico da decadência determina a perda do direito de efetuar o lançamento, o fato jurídico da homologação tácita consubstancia a própria realização do direito de homologar, se bem que por meio de um comportamento omissivo."

Feitas as considerações gerais, passo igualmente ao estudo especial da decadência das Contribuições.

Por outro lado, não há de se perquerir se o PIS deve observar as regras introduzidas pela Lei nº 8.212/91, republicada com alterações no DOU de 11/04/96. Entendo, primeiramente que, a referida contribuição não se encontra no bojo das contribuições sociais mencionadas na mencionada lei, isto porque, da simples leitura da Lei nº 8212/91, verifica-se que a mesma se aplica às contribuições devidas à seguridade social. Ainda que assim não o fosse, penso ser inaplicável a mencionada lei, conforme precedentes deste Conselho.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

A Lei nº 8.212/91, republicada com alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN.

Em análise à jurisprudência administrativa, verifica-se que o Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido favorável ao contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, Sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

FINSOCIAL/FATURAMENTO – DECADÊNCIA - Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra "b", da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários."

Nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso RD/101-1.330, Acórdão CSRF/02-0.748, assim se manifestou:

"DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme art. 150, parágrafo 4º do CTN. Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento"

Também é o entendimento do Acórdão nº 108-05933 (Sessão de 11/11/99 - Proc. nº 10680.014999/95-32), cuja redação de sua ementa é a seguinte:

"(...) PIS - Decadência - A revisão do lançamento, para alterar enquadramento legal, base de cálculo e alíquota, só pode ser feita enquanto não esgotado o prazo decadencial. Não estando incluído entre as contribuições para a seguridade social tratadas na Lei nº 8.212/91, a cobrança do PIS escapa às normas ali estabelecidas. Tratando-se de lançamento por homologação, a regra geral prevista no Código tributário Nacional é de que a decadência se produz em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. (...) Preliminar de decadência do PIS acolhida. Recurso provido."

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional e, portanto, a essas é que devem se submeter. Diante de tudo o mais, no que pertine à Decadência, concluo que decaído está o período anterior a 08/1996, eis que a ciência do lançamento ocorreu tão-somente em 28/09/2001.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

Da nulidade do lançamento

Invoca a recorrente a nulidade do lançamento, em razão de não terem sido observados os ditames da Lei Complementar nº 7/70, em especial a questão da semestralidade da base de cálculo examinada no item seguinte. Nulidade, do latim medieval *nullitas* (nulo, nenhum), traduz a ineficácia do ato jurídico. Na linguagem jurídica moderna, diz-se da nulidade de um ato jurídico, em virtude de haver sido executado com transgressão à regra legal, de que possa resultar a ausência de condição ou de requisito de fundo ou de forma, indispensável à sua validade.

Adoto a posição desta Câmara no sentido de defender o saneamento do ato administrativo quando, principalmente, a matéria envolvida diz respeito à semestralidade do PIS. É, na verdade, medida de economia processual para evitar idas e vindas do processo administrativo, cujo desfecho favorável ao contribuinte já é previamente conhecido do julgador. Em razão, portanto, das conclusões externadas no item a seguir, dou como superada a nulidade apontada.

Da semestralidade do PIS - base de cálculo/prazo de recolhimento.

Consta do item 90 do voto proferido pela ilustre relatora de primeira instância (fl. 538) que *"No que diz respeito ao prazo previsto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, uma vez que não consta dos autos que a questão tenha sido posta, expressamente, para discussão perante o Poder Judiciário, é pertinente a sua análise."*

No que diz respeito à base de cálculo, passo igualmente à respectiva análise.

Uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 7/70 pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo Supremo Tribunal Federal e pela Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis, a base de cálculo é a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária.

A questão, envolvendo a semestralidade do PIS, já foi por diversas vezes analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, de forma que reitero o que lá já vem sendo julgado. Nesse sentido, como bem lembrado pela recorrente, reproduzo o meu entendimento, já expresso quando Relatora naquela instância, no Acórdão CSRF/02-0.871, em Sessão de 05 de junho de 2000.¹²

Tenho comigo que a Lei Complementar nº 7/70 estabeleceu, com clareza (muito embora admita que o conceito de clareza é relativo, dependendo do intérprete), que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior, ao assim dispor, no seu artigo 6º, parágrafo único:

"A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente."

¹² Vejam-se no mesmo sentido os Acórdãos de nºs CSRF/02-0.914, CSRF/02-0.916; CSRF/02-0.907; CSRF/02-0.908; e CSRF/02-0.913.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

Assim, a empresa, com respaldo no texto acima transcrito, não recolhe a contribuição de seis meses atrás. Recolhe, isto sim, a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. Logo, o fato gerador ocorre no próprio mês em que o encargo deve ser recolhido. Dessa forma, claro está que uma empresa, ao iniciar suas atividades, nada deve ao PIS, durante os seis primeiros meses, ainda que já tenha formado a sua base de cálculo, como também é verdade que, quando da sua extinção, nada deverá recolher sobre o faturamento ocorrido nos últimos seis meses, pois não terá ocorrido o fato gerador. Como bem lembrado pelo respeitável Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal – Ed. Saraiva – 1993 – pág. 487/488), “... os juristas são unânimes em afirmar que o trabalho do intérprete não está mais em decifrar o que o legislador quis dizer, mas o que realmente está contido na lei. O importante não é o que quis dizer o legislador, mas o que realmente disse.”

A situação acima permaneceu até a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS. Observa-se que a referida Medida Provisória foi editada e renumerada inúmeras vezes (MP nºs 1249/1286/1325/1365/1407/447/1495/1546/1623 e 1676-38) até ser convertida na Lei nº 9.715, de 25/11/98. A redação, que vige atualmente, até o presente estudo, é a seguinte:

“ Art. 2º - A Contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês.” (MP nº 1676-36) (grifei).

O problema, portanto, passou a residir, no período de outubro de 1988 a fevereiro de 1996 (ADIN 1417-0), no que se refere a se é devido ou não a respectiva atualização quando da utilização da base de cálculo do sexto mês anterior.

Ao analisar o disposto no referido artigo 6º, parágrafo único, 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 serviços). Não há, neste caso, como dissociar os dois elementos (base de cálculo e fato gerador) quando se analisa o disposto no referido artigo.

E nesse entendimento vieram sucessivas decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que essa base de cálculo é, de fato, o valor do faturamento do sexto mês anterior (Acórdãos nºs 107-05.089; 101-87.950; 107-04.102; 101-89.249; 107-04.721 e 107-05.105, dentre outros).

O assunto foi objeto do Parecer PGFN nº 1185/95, posteriormente modificado pelo Parecer PGFN/CAT nº 437/98, assim concluído na época:

“ III – Terceiro Aspecto: a vigência da Lei Complementar nº 7/70



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

10. A suspensão da execução dos decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar nº 7/70. (...)

12. Descendo ao caso vertente, o que jurisprudência e doutrina entendem, sem divergência, é que as alterações inconstitucionais trazidas pelos dois decretos-leis examinados deixaram de ser aplicados inter partes, com a decisão do STF; e, desde a Resolução, deverão deixar de ser aplicadas erga omnes. Com isso voltam a ser aplicados, em toda a sua integralidade, o texto constitucional infringido e, com ele, o restante do ordenamento jurídico afetado, com a Lei Complementar nº 7/70 que o legislador intentara modificar.

13. Mas há outro argumento que põe pá de cal em qualquer discussão. Se os dois decretos-leis revogaram a Lei Complementar nº 7/70, o art. 239, caput, da Constituição, que lhes foi posterior, repristinou inteiramente a Lei Complementar. Assim, entender que o PIS não é devido na forma da Lei Complementar nº 7/70 é afrontar o art. 239 da CRFB.

14. Em suma: o sistema de cálculo do PIS consagrado na Lei Complementar nº 7/70 encontra-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição nos termos desse diploma.” (destaquei)

Posteriormente, a mesma respeitável Procuradoria vem, no reexame da mesma matéria, através do citado Parecer nº 437/98, modificando entendimento anterior, assim se manifestar:

“7. É certo que o art. 239 da Constituição de 1988 restaurou a vigência da Lei Complementar nº 7/70, mas, quando da elaboração do Parecer PGFN/Nº 1185/95 (novembro de 1995), o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº 7691, de 15/12/88, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs. 7799, de 10/07/89, 8218, de 29/08/91, e 8383, de 30/12/91. Portanto, a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente na época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L.C. nº 7/70. (...)

46. Por todo o exposto, podemos concluir que:

I - a Lei 7691/88 revogou o parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70; não sobreviveu portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo;

II - não havia, e não há, impedimento constitucional à alteração da matéria por lei ordinária, porque o PIS, contribuição para a seguridade social que é, prevista na própria Constituição, não se enquadra na exigência do § 4º do art.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

195 da C.F., e assim, dispensa lei complementar para sua regulamentação; (...)

VI - em decorrência de todo o exposto, impõe-se tornar sem efeito o Parecer PGFN/Nº 1185/95." (negritei)

Com o máximo de respeito, ousou discordar do Parecerista quando conclui, de forma equivocada, que *"a Lei 7.691/88 revogou o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70"* e, desta forma, continua, *"não sobreviveu, portanto, a partir de aí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo"*. Em primeiro lugar, ao analisar a citada Lei nº 7.691/88, verifico a inexistência de qualquer preceito legal dispondo sobre a mencionada revogação. Em segundo lugar, a Lei nº 7.691/88 tratou de matéria referente à correção monetária, bem distinta da que supostamente teria revogado, ou seja, *"base de cálculo"* da contribuição. Além do que, em terceiro lugar, quando da publicação da Lei nº 7.691/88, de 15/12/88, estavam vigente, sem nenhuma suspeita de ilegalidade, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não havendo como se pretender que estaria sendo revogado o dispositivo da lei complementar que cuidava da base de cálculo da exação, até porque, à época, tinha-se por inteiramente revogada a referida lei complementar, por força dos famigerados decretos-leis, somente posteriormente julgados inconstitucionais. O mesmo aconteceu com as Leis que vieram após, citadas pela respeitável Procuradoria (nºs 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91), ao estabelecerem novos prazos de recolhimento, não guardando correspondência com os valores de suas bases de cálculo. A bem da única verdade, tenho comigo que a base de cálculo do PIS somente foi alterada, passando a ser o faturamento do mês anterior, quando da vigência da Medida Provisória nº 1.212/95 retromencionada.

Com efeito, verifica-se, pela leitura do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, anteriormente reproduzido, que o mesmo não está cuidando do prazo de recolhimento, e sim da base de cálculo. Aliás, tanto é verdade que o prazo de recolhimento da contribuição só veio a ser fixado com o advento da Norma de Serviço CEF-PIS nº 2, de 27 de maio de 1971, a qual, em seu artigo 3º, expressamente dispunha o seguinte:

"3 - Para fins da contribuição prevista na alínea "b", do § 1º, do artigo 4º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, entende-se por faturamento o valor definido na legislação do imposto de renda, como receita bruta operacional (artigo 157, do Regulamento do Imposto de Renda), sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza.

3.2 - As contribuições previstas neste item serão efetuadas de acordo com o § 1º do artigo 7º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174, do Banco Central do Brasil, isto é, a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro e assim sucessivamente.

3.3 - As contribuições de que trata este item deverão ser recolhidas à rede bancária autorizada até o dia 10 (dez) de cada mês." (negritei)



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

Claro está, pelo acima exposto, que, enquanto o item 3.2 da referida Norma de Serviço cuidou da base de cálculo da exação, nos exatos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, o item 3.3 cuidou, ele sim, especificamente do prazo para seu recolhimento.

A corroborar tal entendimento, basta verificar que, posteriormente, com a edição da Norma de Serviço nº 568 (CEF/PIS nº 77/82), o prazo de recolhimento foi alterado para o dia 20 (vinte) de cada mês. Vale dizer, a Lei Complementar nº 7/70 jamais tratou do prazo de recolhimento, como induz a Fazenda Nacional, e sim de fato gerador e base de cálculo.

Por outro lado, se o legislador tivesse tratado, no mencionado artigo 6º, parágrafo único, de “regra de prazo”, como querem alguns, usaria a expressão: “o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o dia 10 (dez) do sexto mês posterior.” Mas não, disse com todas as letras que: “a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.”

No caso em tela, defendo o argumento de que se trata de inexistência de lei instituidora de correção da base da contribuição antes do fato gerador, e não de contestação à correção monetária como tal. Não pode, ao meu ver, existir correção de base de cálculo sem previsão de lei que a institua. Na época, os contribuintes não atualizavam a base de cálculo por ocasião de seus recolhimentos, não o podendo agora igualmente.

O Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 240.938/RS (1999/0110623-0) publicado no DJ de 15 de maio de 2000, também se manifestou no sentido favorável ao contribuinte, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:

“... 3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, parágrafo único (“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente”), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado “o faturamento do mês anterior” (art. 2º)...”.

Posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 144.708/RS (1997/0058140-3) publicado no DJ de 08 de outubro de 2001, novamente se manifestou no sentido favorável ao contribuinte, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:

“1- O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra “a” da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.

2- Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art 6º, parágrafo único da LC 07/70.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

1- A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.

2- Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.

Recurso especial improvido.”

Portanto, verifica-se que o Parecer PGFN/CAT nº 437/98 não logrou contraditar os sólidos fundamentos que lastrearam as diversas manifestações doutrinárias e decisões do Judiciário e Conselho de Contribuintes no sentido de que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, na forma da Lei Complementar nº 07/70, ou seja, faturamento do sexto mês anterior ao do recolhimento, deve permanecer em valores históricos.

Da ilegalidade da SELIC

No que pertine à ilegalidade da SELIC, entendo que nenhuma razão assiste à recorrente, uma vez que da análise dos autos verifica-se ter sido aplicada a legislação de regência. Consoante dispõe o auto de infração (fls. 426/427), a exigência da Taxa Selic encontra respaldo nos seguintes dispositivos: art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 26 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996, e reedições, e art. 30 das Medidas Provisórias nºs 1.621, de 12 de dezembro de 1997, e reedições, 1.699, de 30 de junho de 1998, e reedições, 1.770, de 14 de dezembro de 1998, e reedições, 1.863, de 29 de junho de 1999, e reedições, e 1.973, de 10 de dezembro de 1999, e reedições, e art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

O art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, estabelece:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

De acordo com a Medida Provisória nº 1.973, de 1999, o art. 30 tem o seguinte teor (por ser oportuno, transcreve-se também o texto do art. 29 do mesmo ato), verbis:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em Reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento." (Grifou-se)

No mais, cumpre observar, preliminarmente, ter me curvado ao posicionamento deste Colegiado, que tem, reiteradamente, de forma consagrada e pacífica, entendido que não é foro ou instância competente para a discussão da constitucionalidade das leis, **principalmente quando sobre a mesma pairam dúvidas**. Nesse sentido, a discussão sobre os procedimentos adotados por determinação das Leis ou sobre a própria constitucionalidade da norma legal refoge à órbita da Administração para se inserir na esfera da estrita competência do Poder Judiciário. Cabe ao Órgão Administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor.

Nesse sentido, a presente questão, envolvendo a ilegalidade da SELIC, encontra-se *sub judice*, não havendo ainda definitividade, razão pela qual manifesto-me pela sua aplicabilidade, na forma em que está sendo imposta, na constituição do crédito tributário.

Das alíquotas aplicadas e juros de mora

Insurge-se, também, no que diz respeito aos juros de mora (*sic*) lançados à cobrança da diferença de alíquota de 0,10%, vez que contraria o disposto no art. 100 do CTN. Sobre o assunto, penso estar equivocada a contribuinte. Na verdade, o que se verifica do lançamento é ter sido aplicado as alíquotas de 0,75% e 0,65%, dependendo do período objeto de cobrança.

Nesse sentido, reitero os argumentos expostos pela decisão de primeira instância ao assim dispor: *"Já quanto à observância dos decretos-leis, e das orientações emanadas de atos normativos, saliente-se que, apesar disso, é indiscutível que a questão relativa à alíquota aplicável ao PIS encontra-se há muito superada, desde a suspensão dos decretos-leis pelo Senado Federal, o que ocorreu em 1995. Desde então, todas as orientações normativas, até mesmo por disposição contida em medida provisória, passaram a ser direcionadas no sentido de que o correto e exigível seria o pagamento com base na alíquota de 0,75% sobre o faturamento (até o momento a partir do qual a Medida Provisória nº 1.212, de 1995, passou a produzir efeitos). A própria decisão judicial relativa à ação interposta pela contribuinte, como se infere da sentença de fls. 051/053 e da certidão de fl. 054, não deixa dúvidas a esse respeito, já que determina o pagamento da contribuição nos moldes da legislação remanescente, dentre elas, expressamente, a Lei Complementar nº 17, de 1973."*

No mais, tem-se serem devidos os juros aplicados sobre os valores não recolhidos à época dos fatos.

P



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

Conclusão

Diante de tudo o mais acima exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apenas para admitir a ocorrência da decadência, no período anterior a 08/1996, eis que a ciência do lançamento ocorreu tão-somente em 28/09/2001, bem como o recálculo dos valores apurados no lançamento mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 7/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo, no período aplicável a Lei Complementar nº 7/70.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

VOTO DA CONSELHEIRA LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS
RELATORA-DESIGNADA QUANTO A DECADÊNCIA

Ouso discordar da Conselheira-Relatora 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



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

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:

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:



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

“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 são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer¹³:

“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.

¹³ TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p. 140 e 142.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

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

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

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

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

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

(...)

A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributária" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

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 acutillar. sua função será meramente declaratória se for além disso, o legislador ordinário das pessoas políticas simplesmente deverá desprezar seus "comandos" (já que desbordantes das lindes constitucionais).

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

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou 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,



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

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 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.



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

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.

(...)

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

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

Todavia, será a lei 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)



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza¹⁴:

"... 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 impediti-vas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

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

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

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

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

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

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

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

¹⁴ (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)



Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

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 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."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10950.002819/2001-15
Recurso nº : 122.274
Acórdão nº : 203-09.283

Portanto, no que diz respeito tão-somente ao prazo decadencial, voto por não acolher a preliminar de mérito argüida.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS