



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

VI - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 25 / 03 / 2004
Rubrica:

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

Recorrente : EXIM ALIMENTOS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - 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, máxime quando a única infração detectada foi a mera falta de recolhimento da contribuição, não declarada.

NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA - O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente ao PIS é de 10 (dez) anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído. **Preliminares rejeitadas.**

PIS - SEMESTRALIDADE - A norma do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70 determina a incidência da contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador - faturamento do mês. **MULTA DE OFÍCIO** - É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de Multa de Ofício de 75% do valor da contribuição que deixou de ser recolhida pelo sujeito passivo.

JUROS DE MORA - Incidem juros de mora sobre os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, de acordo com a legislação vigente.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **EXIM ALIMENTOS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.**

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

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora

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

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Imp/cf



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

Recorrente : EXIM ALIMENTOS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

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

“Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 03/26, que exige o recolhimento de R\$37.994,90 de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e R\$28.496,21 de multa de ofício de 75%, prevista no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e art. 2º da Lei nº 7.683, de 02 de dezembro de 1988, c/c o 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”, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), além dos encargos legais.

2. A autuação, cientificada em 13/01/1999, ocorreu devido à falta de recolhimento da contribuição para o PIS, relativa aos períodos de apuração de 01/01/1992 a 31/03/1992, 01/06/1992 a 31/07/1992, 01/09/1992 a 28/02/1993, 01/04/1993 a 31/10/1993, 01/12/1993 a 30/09/1995, 01/12/1995 a 28/02/1996, 01/04/1996 a 31/05/1996, 01/07/1996 a 31/07/1996, 01/11/1996 a 30/11/1996, 01/05/1997 a 31/05/1997 e de 01/09/1997 a 30/09/1997, conforme demonstrativos de imputação às fls. 03/07, de apuração às fls. 08/16 e de multa e juros de mora às fls. 17/22, tendo como fundamento legal:

· de 01/1992 até 12/1994: art. 3º, “b”, da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, c/c o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, c/c art. 53, IV da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

· de 01/1995 até 10/1995: art. 3º, “b”, da Lei Complementar nº 7, de 1970, c/c o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 1973, c/c art. 83, III da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995;

· de 11/1995 em diante: art. 3º, “b”, da Lei Complementar nº 7, de 1970, c/c o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 1973, c/c arts. 2º, I, 3º, e 8º, I, e 9º da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e arts. 2º, I, 3º, e 8º, I, e 9º da Medida Provisória nº 1.249, de 14 de dezembro de 1995, e suas reedições.



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

3. *Tempestivamente, em 12/02/1999, a interessada, por intermédio de procurador legalmente habilitado (procuração à fl. 139), interpôs a impugnação de fls. 41/58, instruída com os documentos de fls. 59/294, cujo teor é sintetizado a seguir.*

4. *Preliminarmente, alega a ocorrência de cerceamento do direito de defesa, pugnando pela nulidade do auto de infração, argumentando que dele recebeu contendo apenas a formalização da exigência, sem qualquer demonstração dos valores tributáveis apurados, e que a descrição dos fatos, tal como apresentada, não traz conteúdo fático que lhe permita aquilatar a conduta na qual teria incorrido, de modo a viabilizar o pleno exercício de seu direito de ampla defesa. Sustenta que são elementos essenciais do auto de infração, conforme o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, a descrição dos fatos e disposição legal infringida e a penalidade aplicável, sendo que a essencialidade dos elementos formais da peça de lançamento é decorrente do princípio da ampla defesa e do contraditório, insculpido no art. 5º da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. Argumenta que o único conteúdo fático que lhe foi antecipado refere-se à diferença de recolhimento da contribuição do período de apuração de fevereiro de 1994, porém a origem da suposta diferença e a forma como foi apurada não foram informadas. Aduz que a simples menção a diversas disposições legais não satisfaz a exigência do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, devendo ser demonstrada a conduta identificada como infração, vinculando-a à disposição infringida. A respeito do assunto, cita e transcreve acórdãos do Conselho de Contribuintes, bem como texto de Samuel Monteiro (Tributos e Contribuições, Tomo III, 1ª edição, 1990).*

5. *Quanto ao mérito, argúi que, tendo o auto de infração sido lavrado em 30/12/1998, não mais poderiam ser exigidos, em face da decadência, os créditos relativos a períodos de apuração até dezembro de 1993. Fundamenta-se nos arts. 173, 150, § 4º, e 156, V, do CTN e em doutrina de Hugo de Brito Machado (Decadência e Prescrição Relativamente às Contribuições de Seguridade Social, Repertório IOB de Jurisprudência nº 14/1998 e Curso de Direito Tributário, 7ª edição, Malheiros Editores). Acrescenta que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 146, II, atribui à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais, especialmente sobre a decadência.*

6. *Sustenta que até a data da publicação da Resolução do Senado Federal nº 49, de 09 de outubro de 1995, eram aplicáveis as disposições dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, e que, até então, recolhera a contribuição à alíquota de 0,65%, não se podendo, agora, exigir a contribuição pela Lei Complementar nº 7, de 1970. Defende que esse é o entendimento do Parecer PGFN nº 1.185, de 1995, não tendo a Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal operado efeitos retroativos. Ainda para*



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

corroborar suas alegações, destaca o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56, de 1995.

7. *Admite a retroatividade dos efeitos da Resolução do Senado Federal nº 49, de 1995, somente no caso de apuração de diferenças decorrentes do não-recolhimento em conformidade com os Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, o que afirma não ter ocorrido no seu caso. Quando muito, tolera a incidência da Lei Complementar nº 7, de 1970, em relação à diferença de base de cálculo que consigna às fls. 56/57.*

8. *Por fim, requer o acolhimento dos argumentos de impugnação, cancelando-se o lançamento da contribuição, da multa e dos juros de mora.*

9. *Vindo o processo a julgamento, esta delegacia, mediante o despacho de fl. 296, em face da inexistência no processo de documentos hábeis à comprovação da base de cálculo, determinou que fosse procedida a instrução necessária e a reabertura do prazo de impugnação.*

10. *Como resultado da instrução relativa à base de cálculo, consta, às fls. 301/304, auto de infração complementar em que são exigidos, adicionalmente aos já constituídos, R\$906,54 de contribuição para o PIS e R\$679,90 de multa de ofício de 75%, além dos acréscimos legais, relativos aos períodos de apuração 03 e 07/1994, tendo como fundamento legal: para a contribuição, o art. 3º, "b", da Lei Complementar nº 7, de 1970, c/c o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 1973, c/c art. 53, IV da Lei nº 8.383, de 1991; e, para a multa de ofício, o art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450, de 1985, e art. 2º da Lei nº 7.683, de 1988, c/c o art. 4º, I, da Lei nº 8.218, de 1991; art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 106, II, "c", do CTN.*

11. *Às fls. 312/320, consta o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, no qual a autoridade autuante esclarece, em atendimento ao despacho de fl. 296, o procedimento adotado para confirmação das bases de cálculo, os documentos em que se fundam e a constatação da necessidade do lançamento complementar. Para instruir o processo, foram anexados os documentos de fls. 321/549 (volume II), 550/800 (volume III) e 801/870 (volume IV).*

12. *Cientificada, em 19/09/2000, do lançamento complementar de fls. 301/304 e do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 312/320, a interessada apresentou, em 17/10/2000, a tempestiva impugnação de fl. 872, ratificando os argumentos antes apresentados, concluindo que restou cabalmente demonstrada a nulidade e insubsistência do auto de infração e requerendo o cancelamento da exigência.*

13. *O presente processo encontra-se composto dos volumes I, II, III e IV."*



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

Pela Decisão de fls. 875/889 – cuja ementa a seguir se transcreve – a autoridade singular julgou procedente em parte a ação fiscal:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1992 a 31/03/1992, 01/06/1992 a 31/07/1992, 01/09/1992 a 28/02/1993, 01/04/1993 a 31/10/1993, 01/12/1993 a 30/09/1995, 01/12/1995 a 28/02/1996, 01/04/1996 a 31/05/1996, 01/07/1996 a 31/07/1996, 01/11/1996 a 30/11/1996, 01/05/1997 a 31/05/1997, 01/09/1997 a 30/09/1997

Ementa: NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A falta de instrução do processo com documentos hábeis à comprovação da base de cálculo é passível de ser sanada não importando em nulidade do lançamento.

REQUISITOS LEGAIS. CERCEAMENTO.

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, máxime quando a única infração detectada foi a mera falta de recolhimento da contribuição, não declarada.

DECADÊNCIA. PRAZO.

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

RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº 49, DE 1995. EFEITOS.

Com a suspensão da execução dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, pela Resolução do Senado Federal nº 49, de 1995, a contribuição para o PIS voltou a ser exigida conforme a legislação então substituída.

CANCELAMENTO. IN SRF Nº 6, DE 2000.

Cancela-se a exigência da contribuição para o PIS constituída com base na Medida Provisória nº 1.212, de 1995, referente aos períodos de apuração de 12/1995 a 02/1996.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 894/934), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória. Aduz, ainda, que é direito do contribuinte recorrer das decisões administrativo-tributárias. Contesta a possibilidade, aventada na decisão monocrática, de constituição de crédito referente ao período de dezembro de 1995 a fevereiro de 1996, vez que o lançado originalmente foi excluído da exigência.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário procedeu-se à juntada de cópia do comprovante de depósito recursal (fl. 936).

É o relatório.



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

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

Improcedente a argumentação de cerceamento do direito de defesa, pois a delegacia de julgamento, em obediência ao art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, determinou que o processo fosse instruído com documentos hábeis a comprovar a base de cálculo da contribuição, e com isso fossem sanadas as irregularidades apontadas na peça impugnatória, além de abrir novo prazo para manifestação da contribuinte.

Trazidos novos elementos ao processo, inclusive Termo de verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 312/320), com descrição dos procedimentos adotados na apuração do montante devido, e efetuado o lançamento complementar de fls. 300/304, a interessada, ao apresentar nova impugnação, limitou-se a reiterar os argumentos de nulidade e insubsistência do auto de infração, sem expender razões específicas adicionais. Em sede de recurso, repisou os mesmos argumentos.

Instruído o processo com elementos suficientes a comprovar a base de cálculo da contribuição e dada nova oportunidade de defesa à interessada, foi superada a irregularidade existente, não havendo que se falar em nulidade.

Por outro lado, todos os requisitos do auto de infração, dispostos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, estão presentes no lançamento em comento. A reclamante insurge-se especificamente contra a ausência da descrição do fato e da disposição legal infringida e a penalidade aplicável. A autuação ocorreu em razão da falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS nos períodos de apuração relacionados e o enquadramento legal encontra-se descrito às fls. 25 e 26 do auto de infração. Assim, o fato gerador e seu correspondente enquadramento legal encontram-se devidamente citados no auto de infração e retratam, de forma inequívoca, as disposições infringidas, dando fundamento ao lançamento impugnado.

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

"A Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributária, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

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:

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.



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

(...)"

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 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.



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

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 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.” (negritei)

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 Carta Magna exige essa

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



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

modalidade legislativa, os dispositivo que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária.” (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rel. 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 constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

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

Dai por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá "os tributos e suas espécies", nem "os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos discriminados na Constituição. A razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. Ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutillar. Sua função será



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

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, 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



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

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

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



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

(...)

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 dispoem, 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.

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



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

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 abstrato 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 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



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

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.

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

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

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

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



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

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

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

Os argumentos da recorrente acerca da inviabilidade da formalização do lançamento de ofício nos períodos de dezembro de 1995 a fevereiro de 1996 não serão conhecidos em virtude da inexistência do referido lançamento nos autos. Conforme indica a recorrente, a contestação deste possível lançamento se dá "a título de cautela".

A motivação para tal cautela decorreu do cancelamento da exigência da Contribuição para o PIS com fulcro na Medida Provisória nº 1.212, de 1995, e suas reedições, relativa aos períodos de apuração de 12/1995 a 02/1996, bem como a multa de ofício e os juros de mora correspondentes, em face da determinação do art. 3º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 6, de 19 de janeiro de 2000. Em sua conclusão, a autoridade cancela a exigência "sem prejuízo da constituição do crédito relativo a esse período com base nas Leis Complementares nºs 7, de 1970, e 17, de 1973, observadas as alterações posteriores." Em não havendo o predito lançamento, não há que se falar em contestação.

Quanto aos períodos de apuração posteriores a fevereiro de 1996, a reclamante engana-se nos seus argumentos, posto que a exigência da Contribuição para o PIS deu-se conforme determina a Medida Provisória nº 1.212, de 1995, e suas reedições, segundo atestam os Demonstrativos de Apuração do PIS, às fls. 15/16. Não há comprovação de pagamento dos montantes devidos levantados pela fiscalização.

A respeito da aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, não se pode olvidar ser o lançamento tributário atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, o que restringe o proceder da autoridade fiscal aos estreitos termos da lei. Por conseguinte, não fica ao alvedrio dos agentes do Fisco estipular o percentual da multa de ofício a ser exigida do sujeito passivo, pois a própria lei já a especifica. No caso presente, a penalidade foi calculada no percentual de 75% do valor da contribuição não recolhida, por determinação do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que alterou o inciso I do art. 4º da Lei nº 8.218/1991.

Dessa feita, como a incidência da multa e o seu percentual decorrem de expressa disposição legal, não poderia a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade administrativa, fixar novo critério para formalização do crédito tributário inadimplido. Cumpre-



Processo nº : 10980.000255/99-71
Recurso nº : 117.580
Acórdão nº : 203-08.815

se notar que a Fiscalização seguiu a legislação de regência à época em que foi constituído o crédito fiscal, não foi além nem aquém do fixado na lei.

Da mesma forma, incidem juros de mora sobre os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento de acordo com a legislação vigente. Os dispositivos legais que determinaram os índices dos referidos juros estão corretamente descritos no Demonstrativo de multas e juros de mora do Auto de Infração, às fls. 21/22.

Com estas considerações, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para que somente seja aplicada a semestralidade, no período de apuração de janeiro de 1992 a fevereiro de 1996, considerando-se como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS