



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648

Recorrente : TECNOWATT ILUMINAÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte – MG

NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA – O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à Cofins 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.

COFINS – BASE DE CÁLCULO - Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, não integra a receita bruta o valor das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

COMPENSAÇÃO – Reconhece-se a compensação de créditos de Finsocial com débitos da Cofins quando corretamente escriturados pela contribuinte.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
TECNOWATT ILUMINAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna e Valdemar Ludvig quanto a decadência. A Conselheira Maria Cristina Roza da Costa declarou-se impedida de votar. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Marcelo Braga Rios.

Sala das Sessões, em 17 de junho de 2004

Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Eaal/ovrs

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 03 / 11 / 04
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648

Recorrente : TECNOWATT ILUMINAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Belo Horizonte – MG:

O contribuinte acima identificado impugna o lançamento formalizado pelo Auto de Infração de fls. 01 a 25, lavrado pela Fiscalização em 27/02/1998, que, conforme demonstrativos em anexo, lhe exige o recolhimento do crédito tributário no valor de R\$204.432,12, sendo R\$101.888,50 de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), R\$76.416,44 de multa de ofício (passível de redução) e R\$26.127,18 de juros de mora calculados até 30 de janeiro de 1998.

O precitado lançamento decorreu da verificação, nos trabalhos de auditoria fiscal realizados junto à empresa, de falta de recolhimento da mencionada contribuição relativa aos períodos de apuração abril de 1992 a novembro de 1997, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal às fls. 01/03 e 398/399.

Tendo sido dele notificado em 27/02/1998, o sujeito passivo contestou o lançamento em 27/03/1998, mediante o instrumento de impugnação de folhas 403/414, com as argumentações abaixo sintetizadas.

Nenhum anexo ou documento denominado Demonstrativo da base de cálculo citado expressamente no Relatório Fiscal inclui-se dentre aqueles entregues ao Impugnante.

Preliminarmente, invoca cerceamento de defesa com base no art. 5º inc. LX, da Constituição Federal.

A configuração de um quadro que proporcione a exata compreensão, da ilegalidade de um ato por ele praticado é condição "sine qua non" para a validade de uma pretensão fiscal firmada pela lavratura do Auto de Infração

Alega, que, no demonstrativo de apuração do valor do crédito tributário, não foi informado qual é a base de cálculo da contribuição, o que viciou todo o trabalho fiscal, pois qualquer imputação deve demonstrar claramente ao contribuinte, o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota do tributo ou contribuição exigida, sob pena de faltar-lhe elemento essencial.

Cita Acórdão do Conselho de Contribuintes para defender sua tese.

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2º CC
COMISSÃO DE RECURSOS
BRASILIA 03/11/104
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648

Reafirma, que, sua defesa está totalmente prejudicada, pela absoluta imprecisão da peça fiscal, que não identifica as rubricas e seus valores que compõem a base de cálculo, nem se as exclusões legais foram realizadas.

A Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, no art. 2º determinou qual seria a base de cálculo e qual a alíquota da Contribuição Social; em seu parágrafo único elencou as exclusões permitidas na apuração da base de cálculo. Cita, ainda que, a Lei Complementar nº 86, de 15 de fevereiro de 1996, alterou o art. 7º, da Lei Complementar nº 70, de 1991, concedendo isenção da Cofins sobre receitas oriundas da exportação de mercadorias ou serviços.

Assim, são várias as exclusões e não inclusões determinadas em lei, na obtenção da base de cálculo, que não foram discriminadas na peça fiscal.

Em relação às competências de maio de 1997 a novembro de 1997, a impugnante compensou os valores devidos de Cofins, com o crédito líquido e certo de FINSOCIAL recolhido a maior (alíquota superior a 0,5%) nos períodos de setembro de 1989 a março de 1991. Este período não compõe outro Auto de Infração lavrado pela mesma Agente Fiscal, sob o nº FM 000001, ora impugnado.

De acordo com, o Termo e Verificação Fiscal tal compensação não foi considerada no presente processo por não ter sido feita conforme determinado na Instrução Normativa nº 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução de Normativa nº 73, de 15 de setembro de 1997, ou seja, a partir de autorização do Delegado da Receita Federal em Contagem em processo administrativo para este fim.

Afirma que tal alegação é totalmente infundada, já que a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, permite a compensação em seu art. 66, § 1º; bem como, o art. 14 da Instrução Normativa nº 21, de 1997, autoriza a compensação independentemente de requerimento.

Todos os requisitos determinados na Instrução de Normativa nº 21, de 1997, foram obedecidos.

A empresa considera os recolhimentos realizados suficientes, mas não tem, como já foi exposto, condições para contestar os valores apresentados no Relatório Fiscal.

Requer que seja o presente Auto de Infração anulado e em sendo mantido que sejam expurgadas das bases de cálculo as receitas inadequadamente incluídas e excluídas as rubricas permitidas, e consideradas as compensações efetuadas devidamente de acordo com o art. 66 e § 1º da Lei nº 8.383, de 1991 e Instrução de Normativa nº 21, de 1997

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648

MIN DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Requer a determinação de realização de perícia para esclarecer a origem e a composição da base de cálculo do crédito tributário ora impugnado.

Pela Decisão de fls. 1162/1167 – cuja ementa a seguir se transcreve – a autoridade singular julgou o lançamento procedente:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/1992 a 30/11/1997

Ementa: CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O lançamento de ofício da contribuição terá lugar quando o contribuinte não efetuar ou efetuar com insuficiência o pagamento da contribuição devida dentro do prazo legalmente determinado.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/1992 a 30/11/1997

Ementa: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

Falece competência à DRJ a apreciação de pedidos de restituição.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Em tempo hábil, o interessado interpôs Recurso Voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 1172/1182), alegando, em síntese, a decadência do direito de a Fazenda efetuar o lançamento; a desconsideração, por parte do Fisco, da compensação da Cofins com parcelas recolhidas indevidamente a título de Finsocial, no período compreendido entre maio e novembro de 1997; e a desconsideração das vendas canceladas na apuração da base de cálculo da contribuição.

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário procedeu-se à juntada de termo de arrolamento (fl. 1.413).

Em 10 de julho de 2002 esta Câmara, por meio da Resolução nº 201-00.159, baixou o processo em diligência. No voto a relatora consignou diversas informações conflitantes, a existência de vários processos administrativos versando sobre a Contribuição ao Finsocial e a Cofins com períodos coincidentes, de vários depósitos judiciais convertidos em renda da União, e dos inúmeros documentos anexados aos autos, referentes a notas fiscais canceladas, que interferem diretamente na quantificação da base de cálculo do tributo. Solicitou-se que o órgão de origem se manifestasse acerca dos resultados dos processos administrativos e judiciais citados, e suas correlações, se houver, com identificação do objetivo e período de abrangência de cada um deles, informando se os valores depositados e convertidos em renda da União foram aproveitados neste ou em outros autos e a que períodos se referem. Da mesma forma, solicitou-se a conferência da documentação relativa a notas fiscais canceladas, expurgando da base de cálculo da Cofins as vendas canceladas, caso não tenha sido executada durante o procedimento fiscal, apresentando o respectivo demonstrativo da quantificação da base de cálculo, com os expurgos assegurados por lei.

[Assinatura]



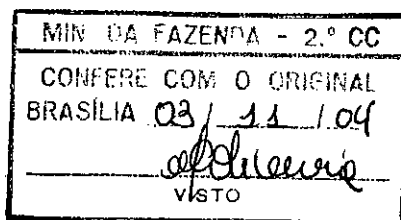
Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648

A diligência efetuada pela DRF/Contagem-MG, às fls. 1432/1433, supriu em parte o questionamento da Resolução nº 201-00.159. Efetuou-se a conferência da documentação relativa a notas fiscais canceladas, expurgando da base de cálculo da Cofins as vendas canceladas e foi apresentado o respectivo demonstrativo da quantificação da base de cálculo, com os expurgos assegurados por lei. A Delegacia manifestou-se acerca dos resultados dos processos administrativos e judiciais citados, sendo insuficiente a identificação do período de abrangência do Mandado de Segurança nº 916349-5. Informou que os valores foram depositados e convertidos em renda da União, sendo omissos sobre o eventual aproveitamento desses créditos neste ou em outros autos e a que períodos se referem.

Em razão de a contribuinte alegar, entre outros, que o Fisco desconsiderou a compensação da Cofins, no período compreendido entre maio e novembro de 1997, com parcelas recolhidas indevidamente a título de Finsocial entre setembro de 1989 e março de 1991, e a ausência de manifestação da delegacia acerca deste ponto, esta Câmara, por meio da Resolução nº 203-00.372, baixou novamente o processo em diligência.

Após a informação fiscal (fls. 1517/1518), a recorrente reitera os argumentos trazidos no recurso, quais sejam: decadência do direito de a Fazenda Pública de lançar o crédito tributário em relação ao período de 1992; legitimidade da compensação de parcelas recolhidas indevidamente a título de Finsocial, com valores devidos da Cofins no período de maio a novembro de 1997; desconsideração indevida das vendas canceladas na apuração da base de cálculo da Cofins.

É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN : A FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

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

Quanto 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 regem o prazo decadencial e o para homologar os pagamentos antecipados, efetivados pelo contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei nº 8.212/1991 e no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173 do mesmo Código.

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

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

(...)

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

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

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648

passivo aperfeiçoados pelo pagamento. Ora, a parte não satisfeita, não pode ser homologada, fica em aberto, até que se opere a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

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

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

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

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...).'

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

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

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

Posteriormente, com a edição da Lei 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:

[Assinatura]



MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03 / 11 / 04
<i>Alf. de Lencastre</i>
VISTO

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648

MIN DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 08/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
FL.

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 tributaria. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição, ou aqueles estabelecidos em legislação complementar editada no estrito espaço outorgado pelo Legislador Constituinte. É o exemplo das normas gerais em matéria de legislação tributaria, que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador, de crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.

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

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

(...)

A lei complementar veiculadora de 'normas gerais em matéria de legislação tributaria' poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
FI.

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 difames 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 porque, 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 articular. 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, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim, é de 5 (cinco) anos, como estabelecido na norma geral.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 08/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributaria editada no âmbito de cada uma das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para tanto, é que vai fixar os prazos decadenciais, e cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

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

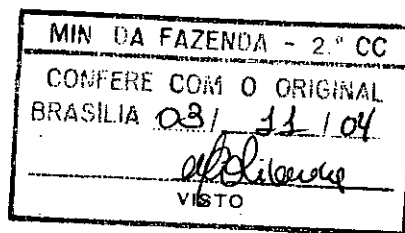
Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Face ao princípio da recepção, a legislação anterior é recebida com a hierarquia atribuída pela Constituição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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648



2º CC-MF
Fl.

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, da Lei Suprema).

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

(...)

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

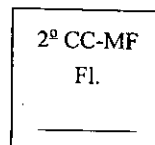
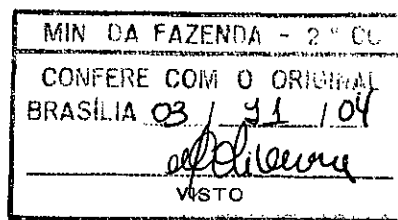
A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: 'uma lei sobre leis de tributação'. Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; deve dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar regras a respeito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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648



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

'o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um 'cheque em branco', para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias. Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN) - o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado.

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

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

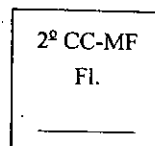
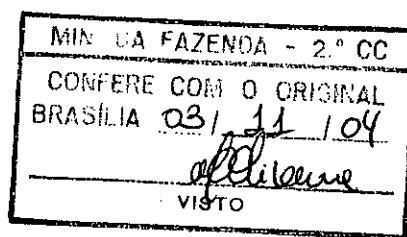
Não se alegue que a Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei 8.212/91, vez que este diploma legal não menciona expressamente predita contribuição social. Ora, os artigos 194, 195, 201, inciso IV, e 239, todos da CF/88, não

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000183/98-85
Recurso nº : 119.546
Acórdão nº : 203-09.648



deixam margem à dúvida de que tratam de contribuição para a seguridade social. De fato, a seguridade social, ao lume do artigo 194 da CF/88, compreende um conjunto integrado de ações da iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. E o PIS entra justamente no item relativo à previdência social, como fonte de recurso para o financiamento do seguro desemprego, conforme deixam explícito os artigos 239 e 201, inciso IV, da CF/88.

No mais, o PIS é uma contribuição social incidente sobre o faturamento, que é uma das bases de financiamento da seguridade social, expressamente identificada no artigo 195 da CF/88. Portanto, a Lei 8.212/91, quando, em seu artigo 45, ampliou para 10 anos o prazo para homologação e formalização dos créditos da Seguridade Social, inclui também nesse prazo o PIS.

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

'O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a 1) contribuições 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 extrema de dúvida que o PIS está inserido no rol das contribuições da seguridade social e como tal está sujeito ao prazo decadencial estabelecido pelo artigo 45 da Lei 8.212/91.

Assiste razão à recorrente a respeito legitimidade da compensação de parcelas recolhidas indevidamente a título de Finsocial, com valores devidos da Cofins, no período de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 13603.000183/98-85

Recurso nº : 119.546

Acórdão nº : 203-09.648

maio a novembro de 1997, conforme atesta a fiscalização no relatório de fls. 1.518.

Quanto às exclusões das vendas canceladas na apuração da base de cálculo da Cofins, a fiscalização, na primeira diligência realizada, apresenta quadro com as bases de cálculo corretas (fls. 1430/1431) que pouco diferem das apresentadas pela recorrente (fls. 1.180/1.181).

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para corrigir os valores das bases de cálculo da contribuição, conforme quadro de fls. 1.430/1.431 e excluir do lançamento o período de maio a novembro de 1997.

Sala das Sessões, em 17 de junho de 2004

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

