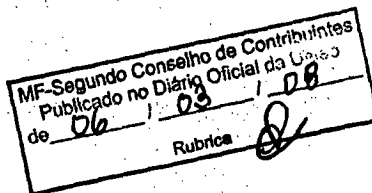




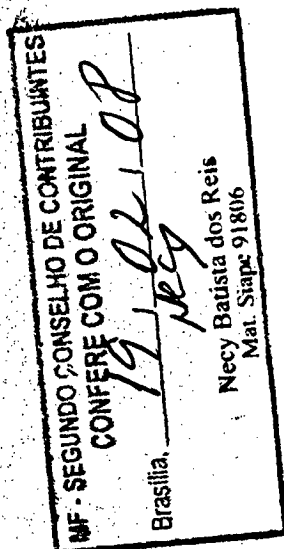
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192



2ª CC-MF
Fl. _____

Recorrente : ARAÚJO HIPERMERCADOS S/A
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG



MPF. É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição já poderia ter sido constituído.

PIS. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de 05 anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador, na hipótese de haver antecipação de pagamento do tributo devido.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARAÚJO HIPERMERCADOS S/A.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência parcial do PIS, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos e Leonardo Siade Manzan.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	19.02.08
Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806	

2ª CC-MF
FL.

Recorrente : ARAÚJO HIPERMERCADOS S/A

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto e transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

Contra a interessada foram lavrados os autos de infração de fls. 3/25 com exigência de crédito tributário no valor de R\$10.991.461,10 e de R\$1.032.743,66 a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), respectivamente, tendo sido acrescido de juro de mora e de multa proporcional de 75% por insuficiência de recolhimento para os períodos relacionados nas fls. 6, 7, 8, 18 e 19.

Para a visualização do feito Fiscal, seguem excertos do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 26 a 31:

"Pode-se verificar que, conforme os próprios registros contábeis e fiscais da fiscalizada, a receita da venda de mercadorias dos anos-calendário de 2001 e 2002, excluídas as devoluções de venda de mercadoria, além dos valores auferidos relativos às mercadorias sujeitas às figuras da substituição tributária ou com incidência monofásica destas contribuições (vide item seguinte deste TVF), dão origem a um crédito tributário que sobrepuja em muito os valores recolhidos/declarados pela fiscalizada, daí decorrendo a insuficiência do recolhimento de tributo que ora é lançado em procedimento de fiscalização. O simples cotejo das planilhas lavradas pela fiscalizada às fls. 48 a 52, ou de seus registros contábeis das contas de Cofins e PIS a Recolher, conforme Livros Razão já citados, com as relações de recolhimentos da fiscalizada, fls. 146 a 157, comprovam tal fato.

Nas próprias Fichas 19-A Cálculo de Contribuição para o PIS e 20-A Cálculo da Cofins de suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ de ambos os anos-calendário analisados há informações apresentadas pela fiscalizada que confirmam a insuficiência de recolhimento destas contribuições, fls. 76 a 87 e fls. 113 a 136: o valor apurado de contribuição a pagar, declarado e reconhecido pela fiscalizada, aproxima-se do valor apurado por esta fiscalização. Ressalte-se que os valores auferidos pela fiscalizada a título de Receita de Revenda de Mercadorias, ora considerados como base de cálculo das contribuições, são reconhecidos pela fiscalizada em sua Ficha 6 A - Demonstração de Resultado, fls. 64 e 101. Estes mesmos valores constam da apuração do Lucro Real nestes períodos, conforme pode ser comprovado nos balancetes de fls. 582 a 972 ou em Demonstração de Resultado anual de fls. 617 e 730.

(...)

Pode-se ver, de acordo com o somatório das planilhas supracitadas em cotejo com a documentação apresentada pela fiscalizada, em especial seu livro Razão e Diário, que houve exclusão indevida da base de cálculo final das contribuições apuradas pela fiscalizada. A planilha de fls. 34, efetuada por esta fiscalização, totaliza os valores a serem devidamente excluídos e apura a base de cálculo final das contribuições ao somar os valores da revenda de mercadorias e receitas financeiras, deduzindo deste valor as devoluções de mercadorias sujeitas à substituição tributária ou sujeita à incidência monofásica das contribuições."

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos referidos autos de infração.

Irresignada, tendo sido cientificada em 12/09/2006, a empresa apresentou, em 02/10/2006, as impugnações de fls. 1.542 a 1.558 (impugnação ao lançamento de PIS) e de fls. 1.569 a 1.586 (impugnação ao lançamento de Cofins), acompanhadas dos



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 19.02.08	
Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806	

2ª CC-MF
Fl. _____

documentos de fls. 1.559 a 1.568 e 1.587 a 1.596, com as suas razões de defesa a seguir reunidas sucintamente. Ressalte-se, por oportuno, que ao examinar tais impugnações, tem-se que as mesmas se sobrepõem e, portanto, podem ser consolidadas para melhor análise.

Tece extensa consideração sobre o MPF, transcrevendo, inclusive, legislação sobre o tema. Entende a defendente que a Fiscalização teria extrapolado o período de exame dos livros e documentos. Alega que os agentes fazendários deveriam ter apresentado, para tanto, MPF Complementar. Assim cabe a sua pronta anulação, pois que houve violação de norma procedimental.

"Cuida observar ainda que o MPF originário previa sua execução "até 21 de julho de 2006". Certamente o MPF pode ser prorrogado para oportunizar aos agentes do erário concluírem seus trabalhos - entretanto existem regras procedimentais que devem ser observadas nesta prorrogação, e que foram, no presente caso, olvidadas".

A autuada narra também efusivamente sobre o ônus da prova. Assevera que o auto de infração prima pela inobservância dos mezinhos princípios de direito, haja vista que o relatório é entrecortado por lacunas e entrelinhas.

"Assim é que o Relatório Fiscal contém sistemáticas alusões a documentos de "fls. ____ a ____" que não informam onde devem ser colhidos os elementos a que se refere o agente fiscal. (...)

Incontestável o cerceamento de defesa decorrente da forma com que são omitidos os números das folhas dos autos, pois resta impossibilitada a exata identificação dos documentos referidos pelo agente em sua peça impugnatória. (...)

Resulta pois o auto de infração manifestamente ilegal, não alcançando a presunção de validade que lhe é característica, eis que omitiu requisito material intrínseco, qual seja, a completa identificação dos documentos que serviram de base ao lançamento. (...)

A obrigação que se busca constituir junto à impugnante não merece portanto prosperar, porque a exigência em tela é nula de pleno direito. Com efeito, se compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, não menos verdade é que o ato deve ser caracterizado pela obediência estrita a todos os dispositivos que regem a espécie. (...)

Ora, se a increpação fiscal é falha ou omissa, tal comportamento da autoridade administrativa influenciará certamente na qualidade da defesa apresentada pela impugnante. Por conseguinte, havendo uma defesa parcial, o julgador do processo, seja no âmbito administrativo como seja no judicial, não disporá de elementos suficientes para julgar com equidade o feito que lhe é submetido."

Historia em seguida sobre o instituto da decadência, concluindo que as contribuições em tela, quanto ao tema, por estarem sujeitas ao "lançamento por homologação", estão regidas pelo art. 150, § 4º, do CTN, e não, pelo art. 173, inc. I, do CTN, que no seu entender, refere-se tão-somente ao imposto de renda.

Tendo sido cientificada em 12/09/2006, julga a contribuinte que "os fatos geradores ocorridos antes de 12/09/2001 encontram-se fulminados pela decadência".

Quanto especificamente ao mérito, cabe trazer à colação os seguintes excertos da peça impugnatória:

"A defesa de mérito da impugnante resta definitivamente cerceada, na medida em que o Termo de Verificação Fiscal, que tem por objetivo esclarecer de forma minudenciada as supostas infrações cometidas pelo contribuinte, é lacônico, omitindo-se em informar em que folhas do processo poderiam ser averiguadas suas alegações. (...)

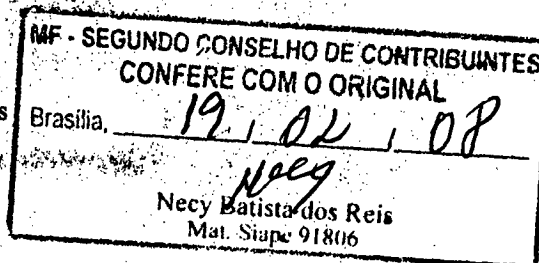
Não se trata definitivamente de mero formalismo, mas de estabelecer um equilíbrio entre

H



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192



2ª CC-MF
Fl.

as partes conflitantes no processo, de forma a permitir um julgamento rigorosamente justo. (...)

Diante das omissões e entrelinhas do Termo de Verificação Fiscal, a impugnante declara-se impedida de apresentar sua defesa de mérito."

Para corroborar todo o entendimento anteriormente esposado, o sujeito passivo cita e transcreve por toda peça impugnatória legislação, doutrina e jurisprudência (administrativa e judicial) a respeito.

Do pedido

Requer a impugnante seja anulado o auto de infração pelas preliminares suscitadas (vícios formais, cerceamento de defesa, decadência) e, se assim não o for, "sejam os autos baixados em diligência para que a zelosa fiscalização complemente o Termo de Verificação Fiscal, restituindo-se o prazo de defesa à impugnante para que possa essa manifestar-se sobre o mérito e cálculos apresentados".

É o relatório.

Acordaram os membros da Delegacia da Receita Federal em indeferir a impugnação. Sintetizando a deliberação adotada na seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2004

O prazo decadencial das contribuições que compõem a Seguridade Social - entre elas a Cofins e o PIS - encontra-se fixado em lei.

Inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como alegar a nulidade do lançamento.

Indefere-se o pedido de diligência quando não demonstrada sua real necessidade ao deslinde do litígio.

Lançamento Procedente

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho, para tanto, apresentou os mesmos argumentos expedidos na peça apresentada ao órgão julgador de primeira instância.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	19, 02, 08
Necy Batista dos Reis Mat. Siap 91806	

2ª CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A primeira questão trazida a debate no recurso voluntário versa sobre o prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo às contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o financiamento da seguridade social – Cofins. Também se apresenta a debate duas preliminares suscitadas pela defesa, a de nulidade do auto de infração por vício no mandado de procedimento fiscal e a de cerceamento de defesa em razão de o relatório de fiscalização entregue à defesa conter lacunas e entrelinhas.

Quanto ao suposto vício do auto de infração por suposto vício no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), entendo não assistir razão à reclamante, pois o MPF é instrumento de controle, planejamento e gerenciamento interno e que por isso não poderia jamais invalidar o lançamento fiscal constituído nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

O Mandado de Procedimento Fiscal disciplinado pela Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, consiste em uma ordem específica emitida por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal para que servidor(es) a ela subordinado(s) proceda(m), no caso de fiscalização, à verificação do cumprimento das obrigações tributária, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, e, se for o caso, à constituição do crédito tributário devido ou à apreensão de mercadorias em situação irregular.

O MPF tem por escopo o planejamento e o controle, por parte da Receita Federal, das atividades de fiscalização externa dos tributos e contribuições federais a serem desenvolvidas em cada exercício fiscal. Por outro lado, o Mandado de Procedimento Fiscal visa também permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra ele instaurada, e, com isso, evitar achaques de maus servidores ou de pessoas que se fazem passar por eles. Todavia, esse não é o caso dos autos, pois a empresa já tinha conhecimento de que a Fiscalização contra ela empreendida era regular já que havia sido cientificada do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização MPF-F para a fiscalização PIS e Cofins e um Mandado de Procedimento Fiscal Complementar MPF-C. Em ambos constavam os nomes dos auditores encarregados da fiscalização e demais informações necessárias à identificação das pessoas responsáveis pelos trabalhos fiscais.

Desta feita, não causa qualquer vício ao lançamento a inexistência de emissão de MPF com o fim específico de exigir livros e documentos relativos a períodos não compreendidos no Mandado de Procedimento Fiscal, principalmente se o lançamento de ofício pertinente a essas contribuições for precedido de emissão de MPF-F próprio para a exigência desses tributos. Veja-se, que a inexistência do referido mandado não causou qualquer prejuízo à defesa e, sem prejuízo não há nulidade.

Por fim, mas não menos importante, cabe a análise dos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/1972, que assim dispõem:

Art. 59. São nulos:

a) Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 19, 02, 08 Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806	2ª CC-MF Fl.
---	-----------------

b) Os despachos e decisões proferido por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

§§- omissis.

Art. 60 As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

A teor desse dispositivo, as irregularidades que tornariam nulo o lançamento fiscal resumem-se aos casos de atos e termos lavrados por servidor incompetente, ou aos de despachos e decisões proferidos por autoridades incompetentes ou com cerceamento do direito de defesa. Afora as hipóteses retrocitadas, as demais irregularidades que possam vir a ocorrer no processo fiscal não acarretariam nulidade do lançamento fiscal.

Melhor sorte não assiste à reclamante no tocante à preliminar de cerceamento de direito de defesa, pois as lacunas encontradas no relatório fiscal a ela entregue não traz qualquer mácula ao lançamento fiscal, tampouco gera transtorno à defesa, pois, os espaços *in albis* desse documento, serviram apenas para fazer referência à numeração dos autos, cuja montagem final, dá-se com a protocolização do auto de infração no setor competente da repartição fiscal. De outro lado, de cada uma das peças da lavra da Fiscalização, citadas nesse relatório, foram entregues ao sujeito passivo, e as que não o foram é porque são originadas da própria contabilidade da autuada, como por exemplo cópias do livro razão. Observe-se que, muito embora a fiscalização faça menção às fls. ---- e deixe as lacunas para preenchimento quando da montagem dos autos do Processo Administrativo, o documento mencionado é descrito de tal sorte que, facilmente, se possa identificar, e o sujeito passivo ou tem o original, como no caso do livro acima citado ou dele recebeu cópia, ou uma das visa, como no caso das intimações ou dos demonstrativos. Desta feita, não se vislumbra ao caso; qualquer prejuízo à defesa, inclusive, as referências às fls. que ficaram omissas (lacunas) são prescindíveis ao entendimento da acusação fiscal.

Desta feita, em não havendo prejuízo, aplica-se o princípio segundo o qual sem prejuízo não há nulidade, *ne pa de nullité san grief*.

Com essas considerações, rejeito as preliminares de nulidades argüidas pela defesa.

Da Decadência do PIS.

A contribuinte defende o prazo previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, enquanto o Fisco posiciona pelo prazo decenal previsto no art. 45 da Lei 8.212/1991.

Sobre esta questão, o meu posicionamento é no sentido de que a Contribuição para ao Programa de Integração Social - PIS sujeita-se ao prazo decadencial estabelecido no artigo 45 da Lei 8.212/1991, como assim votei até a sessão de julgamento de junho de 2004. Todavia, em respeito à assentada jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais que tem decido reiteradamente pelo prazo quinquenal, resguardo minha posição e curvo-me ao entendimento da superior instância administrativa de julgamento e passo a adotar, também, o prazo limite de cinco anos para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pertinente à contribuição para o PIS.

O termo inicial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, quando o



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 19.02.08 Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806

2º CC-MF
Fl.

sujeito passivo tenha antecipado o pagamento, e do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, quando não tiver havido antecipação de pagamento ou ainda se for verificada a existência de dolo, fraude ou simulação. Por parte do sujeito passivo, neste caso, independe de ter havido ou não pagamento.

O caso em análise enquadra-se na hipótese do § 4º do artigo 150 do CTN, já que houve pagamento parcial, daí, o termo inicial ser a data de ocorrência do fato gerador. Posto isso, e considerando que a ciência do auto de infração fora dada em 12/09/2006, é de reconhecer-se a decadência do crédito tributário pertinente a fatos geradores ocorridos até agosto de 2001.

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a parcela do crédito tributário alcançada pela decadência, e manter o lançamento para períodos de apuração posteriores a agosto de 2001.

Da Decadência da Cofins

Assim como na decadência do PIS, para a Cofins, a recorrente também defende o prazo previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, enquanto o Fisco posiciona pelo prazo decenal previsto no art. 45 da Lei 8.212/1991.

Essa Contribuição, 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 a da homologação dos pagamentos antecipados, efetivamente realizados pela 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).

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.

(...)

Desta feita, a regra geral estabelecida no CTN é no sentido de diferenciar duas situações: a que o sujeito passivo antecipa o pagamento no todo ou em parte; e a que

1. Na elaboração deste voto, socorri-me da brilhante exposição do Auditor-Fiscal Odilo Blanco Lizarzaburu sobre decadência do PIS constante dos autos do processo nº 10920.000898/99-56, fls. 226 a 269.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília:	19, 02, 08
Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806	

2º CC-MF
Fl.

não há satisfação alguma do crédito tributário. Na primeira o prazo para a Fazenda Pública lançar os tributos começa a fluir na data de ocorrência do fato gerador, e na segunda, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Agora, a norma específica para as contribuições que compõem a Seguridade Social, prevista no artigo 45 da Lei 8.212/1991:

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 45 da Lei nº 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para a Cofins é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esse artigo parece ser incompatível com o art. 173 do CTN já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo deve então 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 Temer²:

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 a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas.

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

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 19/02/08	<i>Weg</i>
Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806	

2ª CC-MF
Fl. _____

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 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 dúvida:

(...) 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 federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

(...)

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

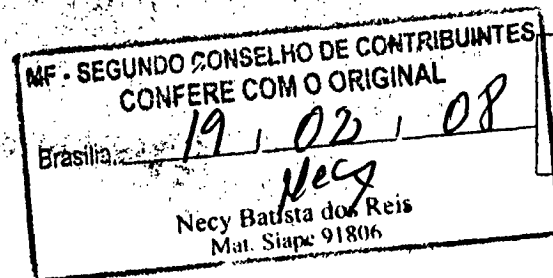
De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos ditames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais - como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Carta Magna - não têm o condão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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192



2º CC-MF
Fl.

peças 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 a Lei 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, na qual se inclui a Cofins.

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 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 das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para instituí-las, é que vai fixar os prazos decadenciais, 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 da Cofins e das demais 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 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19, 02, 08
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

2º CC-MF
Fl.

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 veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Adverta-se, para lago, 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 à 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

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza³:

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001342/2006-01
Recurso nº : 137.280
Acórdão nº : 204-02.192

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 19/02/08	
Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806	

2ª CC-MF
Fl. _____

peças 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 prestigia-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.

Em razão do exposto, não se pode deixar de reconhecer que o prazo decadencial para constituir o crédito tributário relativo às contribuições da seguridade social, dentre as quais está inserida a Cofins é de 10 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por conseguinte, o crédito tributário em exame não foi alcançado pela caducidade já que a ciência do auto de infração deu-se em 12/09/2006 e o período de apuração mais remoto refere-se a janeiro de 2001.

Com essas considerações, voto no sentido de rejeitar as preliminares argüidas pela defesa e, no mérito, dar provimento parcial para acolher a decadência parcial do crédito tributário pertinente ao PIS, relativo aos fatos geradores ocorridos até agosto de 2001, mantendo integralmente o lançamento da Cofins e o do PIS, na parte não decaída.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES