



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

Recorrente : AGRÍCOLA SPERAFICO LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

MINISTÉRIO DA FAZENDA Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De 19 / 05 / 05 VISTO	2º CC-MF Fl. _____
---	-----------------------

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. MPF. O auto de infração foi lavrado sob a rubrica de Verificações Obrigatórias, estando plenamente acobertado pelo MPF que lhe deu origem. **PRESUNÇÃO. INOCORRÊNCIA.** Não caracteriza presunção quando a fiscalização apura a base de cálculo da contribuição com as respectivas exclusões utilizando, exclusivamente, valores constantes da escrituração da empresa. **Preliminares rejeitadas.**

PIS. DECADÊNCIA. 1. As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. À falta de lei complementar específica dispendo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. 2. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - Não compete à autoridade administrativa o juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional.

COMPENSAÇÃO - Estando o direito à compensação autorizado pelo Judiciário, resta à SRF apenas a conferência da compensação realizada pela recorrente diante do provimento jurisdicional.

MULTA DE OFÍCIO - É cabível a exigência, no lançamento de ofício, multa de 75% do valor da contribuição que deixou de ser recolhida pelo sujeito passivo.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC - É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da Selic.

Recurso parcialmente provido.

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 26/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

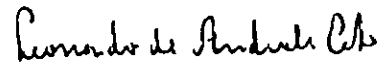
2º CC-MF
Fl.

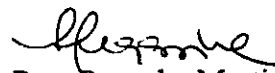
Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
AGRÍCOLA SPERAFICO LTDA.

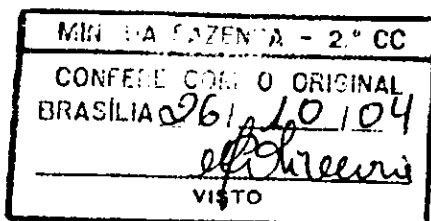
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos: a) em rejeitar as preliminares de nulidade.** Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López; **b) em dar provimento ao recurso para acolher a decadência no período de janeiro a abril de 1998.** Vencidos os Conselheiros Luciana Pato Peçanha Martins (Relatora), Antônio Zomer (Suplente) e Emanuel Carlos Dantas de Assis. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor; **e II) no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2004


Leonardo de Andrade Couto
Presidente

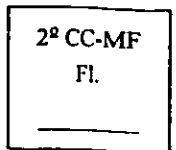
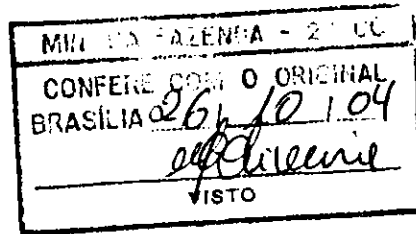

Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Ausente, justificadamente, a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa.
Eaal/mdc





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n^o : 13925.000119/2003-53
Recurso n^o : 124.454
Acórdão n^o : 203-09.667

Recorrente : AGRÍCOLA SPERAFICO LTDA.

RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 651/666, que exige o recolhimento de R\$ 3.547.704,33 a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e R\$ 2.660.778,03 de multa de ofício, prevista no art. 86, § 1º, da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, no art. 2º da Lei n.º 7.683, de 02 de dezembro de 1988, e no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além dos encargos legais.

2. A autuação, cientificada em 06/05/2003 (fl. 670), ocorreu devido à diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago, relativa aos períodos de apuração 01/1998 a 06/1999 e 01/2000 a 12/2002, conforme termo de verificação fiscal de fls. 651/656, demonstrativo de apuração de fls. 657/660, demonstrativo de multa e juros de mora de fls. 661/663 e descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 665/666, tendo como fundamento legal o art. 77, III, do Decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, o art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), o art. 3º, “b”, da Lei Complementar n.º 07, de 07 de setembro de 1970, o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 17, de 12 de dezembro de 1973, título 5, capítulo 1, seção 1, alínea “b”, itens I e II, do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria MF n.º 142, de 15 de julho de 1982, os arts. 2º, I, 3º, 8º, I, e 9º, da Medida Provisória n.º 1.212, de 28 de novembro de 1995, e suas reedições, convalidadas pela Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, e os arts. 2º, 3º, da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998.

3. Tempestivamente, em 04/06/2003, a interessada, por intermédio de representante legal, interpôs a impugnação de fls. 673/715, instruída com os documentos de fls. 716/941, cujo teor é sintetizado a seguir.

4. Em preliminar, afirma que há irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e seus pedidos de prorrogação (fls. 1/6); diz que esse MPF tinha como escopo a fiscalização do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) dos períodos 01/1998 a 12/1998, sendo que neste processo tem-se não um procedimento associado à fiscalização do IRPJ, mas de tributo distinto, o PIS; além disso, diz que o procedimento e a exigência fiscal foram formalizados em relação a fatos geradores não contemplados no MPF, qual seja, aqueles compreendidos entre 01/01/1999 a 31/12/2002; entende que tais irregularidades acarretam a total nulidade do auto de infração, conforme



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERS COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

previsão dos arts. 59, I, e 61 do Decreto nº 70.235, de 1972, uma vez que embasado em procedimento de fiscalização em desacordo com o MPF.

5. *No item "Da Decadência", alega que já decorreram mais de 05 anos do efetivo direito de cobrança de parcelas anteriores a maio de 1998, restando, quanto a esses períodos, que o crédito tributário foi fulminado pela decadência; diz que, segundo o que preceitua o art. 173 do CTN, o fisco dispõe de 05 anos para constituir o crédito tributário, e que, não o fazendo nesse período, decai seu direito, extinguindo-se tal crédito a teor do art. 156, V, do CTN; cita, em abono de sua tese, jurisprudência judicial e administrativa.*

6. *A seguir, no item "Da nulidade do auto de infração face o lançamento ter sido baseado em mera presunção", diz que o fisco não considerou todos os documentos e informações constantes de sua contabilidade, os quais demonstrariam a veracidade dos valores declarados, bem como justificariam o não-recolhimento do PIS exigido.*

7. *Nesse item, afirma que, de acordo com o termo de verificação fiscal (fls. 651 a 656 do processo administrativo), em 10/03/2003, o fisco encaminhou-lhe demonstrativos contendo a base de cálculo do PIS, a fim de que apontasse eventuais diferenças encontradas; nessa ocasião, manifestou-se (fls. 612 do processo) dizendo que as bases de cálculo dos exercícios 2001 e 2002, apuradas pela fiscalização, somente continham as exclusões referentes às exportações diretas, faltando as vendas feitas às comerciais exportadoras.*

8. *Prossegue, dizendo que os autuantes desconsideraram as informações fornecidas pela impugnante, fundamentando a autuação no sistema da Receita Federal denominado 'Lince Exportação', que registraria unicamente as exportações diretas efetuadas pelos contribuintes, e que, ao proceder dessa forma, o fisco baseou-se em mera presunção, visto que desconsiderou as informações e documentos que forneceu, os quais, entende, eram suficientes para atestar a veracidade das declarações e a idoneidade dos recolhimentos efetuados.*

9. *Afirma que consta do processo administrativo fiscal, às fls. 619 a 637, os seguintes documentos: a) telas do sistema da Receita Federal "Lince Exportação" destinadas a comprovar as vendas diretas efetuadas pela impugnante, sobre as quais não incide a contribuição ora exigida, ou seja, PIS; b) relação dos memorandos de exportação, a fim de comprovar as vendas efetuadas pela impugnante através de empresas comerciais exportadoras, sobre as quais diz que também não deve incidir a contribuição ora exigida; diz que, de acordo com o fisco, tais operações foram excluídas da base de cálculo do PIS, não compondo portanto o presente auto de infração; entende, entretanto, que o fisco não considerou todas as vendas efetuadas pela impugnante através de comerciais exportadoras, inobstante as informações e*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 26 / 10 / 04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

documentos que disponibilizou, estando portanto configurado que o lançamento fiscal foi efetuado baseado em presunção.

10. Para corroborar o que expõe, a título de ilustração, apresenta, às fls. 680/690, um demonstrativo que conteria uma lista de exportações indiretas, que não teriam sido consideradas pelos autuantes.

11. Diz que resta claro que, muito embora todas as informações e documentos que forneceu, o fisco procedeu à autuação baseando-se em mera presunção, uma vez que se tivesse examinado tal documentação, certamente esse exame propiciaria amplas condições de comprovação da isenção da contribuição exigida.

12. Argumenta que o auto de infração deve se pautar em fatos precisos e incontroversos, não se admitindo que o fisco exija imposto, multa e juros, desconsiderando todos os demais elementos apresentados pela impugnante, na presunção de que esta teria deixado de recolher a contribuição em comento; no seguimento, quanto à questão da presunção em matéria tributária, transcreve, às fls. 690/692, trecho da doutrina de Ives Gandra da Silva Martins, dizendo, à guisa de conclusão, que, por não haver presunções absolutas no direito tributário, é imperativa a declaração de total nulidade do auto de infração em comento.

13. Sustenta que a presente exigência nem sequer foi motivada de forma clara e transparente pela autoridade fiscal, havendo, isso sim, a completa desconsideração das informações prestadas, conforme demonstrativo de fls. 680/690, bem como dos documentos de fls. 722/911, não havendo, portanto, a necessária motivação do ato administrativo.

14. Diz que tal atitude é arbitrária, pois pode o fisco exigir-lhe imposto e aplicar-lhe multa, por simples discricionariedade, na presunção de determinada infração; transcreve, a seguir, doutrina de Alberto Xavier (fl. 693) sobre o fisco "não poder lançar mão do 'Princípio da Verdade Tributária'" e de Celso Antonio Bandeira de Mello (fls. 693/694) que, escrevendo sobre a pretensão do fisco em tributar com base nos depósitos bancários, analisa a impossibilidade de se tributar via presunção; cita, também, às fls. 694/696, jurisprudência judicial e administrativa, sobre o tema do julgamento da admissibilidade da tributação via presunção; alega, ainda, que apresentou ao fisco esclarecimentos, que foram ignorados, sem que se apresentasse a menor prova de falsidade de suas informações, concluindo que é inquestionável a improcedência da exigência fiscal face a total impossibilidade de se autuar a partir de presunções.

15. A seguir, no item "Da Inconstitucionalidade das Modificações de Base de Cálculo do PIS Introduzidas pela Lei 9.718/98", argumenta que, com a Lei nº 9.718, de 1998, criou-se uma contribuição totalmente nova, que passou a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

incidir não mais sobre o faturamento, mas sobre a totalidade das receitas das pessoas jurídicas, e que ao mudar a base de cálculo do PIS, tal lei extrapolou os limites fixados no art. 195, I, da Constituição Federal (CF) de 1988, em sua redação original, que não previa a possibilidade da incidência de contribuição social sobre o total das receitas.

16. Diz que cerca de um mês após a publicação dessa lei foi editada a Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 1998, que modificou a redação original do citado art. 195, I, da CF de 1988, na parte que se referia ao faturamento, passando a autorizar a incidência de contribuição social também sobre as receitas, ou seja, entende que a existência de contribuição sobre receitas só passou a ser possível após a edição da referida EC nº 20, de 1998, posto que antes não havia essa previsão legal, e que, se previsão houvesse, não seria necessária a edição de EC ampliando a possibilidade de incidência de contribuição, que antes era sobre o faturamento e agora é sobre o faturamento e a receita; no seguimento, após citar o art. 12 da EC nº 20, de 1998, diz que até que venham a ser editadas as leis que irão dispor sobre as contribuições que trata o art. 195 da CF de 1988, na sua redação atual, podem ser exigidas as contribuições anteriormente definidas em lei, como é o caso da CSLL, mas que isso não se aplica às contribuições criadas de forma inconstitucional, como é o caso daquelas que incidem sobre as receitas, criadas pela Lei nº 9.718, de 1998, antes da autorização constitucional expressa na EC nº 20, de 1998, concluindo por não ser devedora do PIS.

17. A seguir, no subitem "Inconstitucionalidade das Modificações de Base de Cálculo", discorre sobre os conceitos de 'faturamento', 'receita bruta' e de 'totalidade de receitas', situando-os no contexto da Lei Complementar nº 07, de 1970, e da Lei nº 9.718, de 1998, e, após mencionar trecho de voto do Ministro do STF Moreira Alves (fl. 699), afirma que tudo aquilo que não é decorrente da receita bruta de venda de mercadorias ou de serviços de qualquer natureza não é faturamento e, conseqüentemente, sobre tais valores não se pode exigir contribuição (pelo menos não com base no art. 195, I, da CF de 1988, na sua redação original).

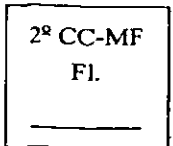
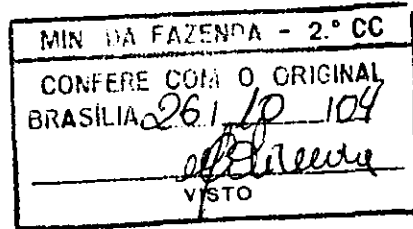
18. Sustenta que a Lei nº 9.718, de 1998, ao tentar fazer incidir a contribuição sobre a totalidade das receitas, mesmo com as exclusões de que trata o § 2º do art. 3º, acabou por alargar o conceito de faturamento para receitas que extrapolam aquelas decorrentes da venda de mercadorias e serviços, tratando-se, no caso, de uma nova imposição tributária, mas que, antes da edição da EC nº 20, de 1998, entende que não havia autorização constitucional para essa exigência sobre "a totalidade das receitas"; diz que não há como se admitir o fenômeno da recepção da Lei nº 9.718, de 1998, antes da edição da EC nº 20, de 1998, posto que este pressupõe que a norma a ser recepcionada pelo novo texto constitucional esteja de acordo com o texto anterior, o que, afirma, não ser o caso; menciona, sobre o tema, às fls. 700/701, trecho de decisão concessiva de liminar em mandado de segurança

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13925.000119/2003-53
Recurso n^o : 124.454
Acórdão n^o : 203-09.667



pelo juiz da 7ª Vara Federal de Curitiba; conclui que, em razão da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998, no que tange à modificação da base de cálculo procedida, configura-se totalmente improcedente o crédito consubstanciado no auto de infração.

19. A seguir, no item "Do direito a Compensação de Crédito do PIS", diz que, conforme consta do termo de verificação fiscal, nos meses de 01/2002 a 06/2002 e 10/2002 a 11/2002, lançou em DCTF a quitação do PIS por meio de pagamentos no valor de R\$ 10,00, e o restante dos valores devidos por meio de compensação, citando, como autorização para tal, o processo judicial n.º 98.0027935-0; diz que o fisco, no entanto, glosou essas compensações, sob a justificativa de que não teria apresentado a decisão judicial que as teria autorizado.

20. Argumenta que tratam-se de créditos do PIS, reconhecidos pelo poder judiciário no âmbito do citado processo judicial; diz que, em primeira instância, houve sentença julgando parcialmente procedente a ação, ou seja, reconhecendo o seu crédito e autorizando a compensação com débitos do próprio PIS; diz que a Fazenda Nacional interpôs recurso junto ao TRF, sendo o mesmo negado; Já o STJ, que seria a última instância recursal na referida lide, acabou reconhecendo a inconstitucionalidade das alterações impostas ao PIS, pelos Decretos-Leis n.º 2.445 e 2.449, ambos de 1988, confirmando, ainda, a autorização para compensação dos valores recolhidos indevidamente, com parcelas vincendas do próprio PIS.

21. Entende, assim, que obteve o direito à compensação dos valores recolhidos a maior de PIS, não podendo o fisco obstá-la, já que tal direito decorre de decisão judicial anterior ao lançamento, requerendo a declaração de total improcedência da glosa efetuada.

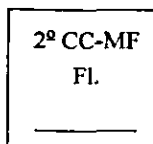
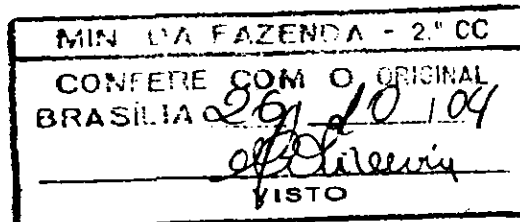
22. No seguimento, no item "Da Impossibilidade da Utilização da Selic como Taxa de Juros Moratórios sobre Débitos Fiscais", diz que a Selic não se presta à utilização como equivalente aos juros moratórios incidentes sobre os débitos de natureza fiscal, seja porque carente de legislação que a institua (contrariando o disposto no art. 161, § 1º, do CTN), seja porque os valores acumulados de tal taxa em nada coadunam com o disposto no art. 192, § 3º, da CF de 1988, seja, ainda, porque sua natureza é de juros remuneratórios e não moratórios, contrariando, uma vez mais, o CTN, que é lei complementar, ou seja, norma de hierarquia superior à que traz a taxa Selic como aplicável aos débitos de natureza fiscal (Lei nº 9.065, de 1995).

23. A seguir, no subitem "Da inexistência de legislação definidora da taxa Selic e orientadora dos parâmetros à sua fixação", sustenta que não se tem notícia de legislação criadora da Selic como indexador (a não ser por normas internas (circulares) do Banco Central do Brasil – Bacen), ou pelo menos instituidora da forma como deveria ser aplicada e os critérios para o seu



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13925.000119/2003-53
Recurso n^o : 124.454
Acórdão n^o : 203-09.667



cálculo; diz que há uma sucessão, "enorme" de circulares do Bacen, que vieram para "regulamentar" o tema, e todas elas são claras em conferirem à Selic natureza remuneratória.

24. Argumenta que ao se fazer um retrospecto histórico-legislativo, conclui-se que existem remissões a vários decretos-leis (n^{os} 75, de 1966, 401, de 1968, 1.648, de 1978, 1.654, de 1978, 1.892, de 1981, 2.064, de 1983 e 2.065, de 1983, entre outros), mas que, da análise dos mesmos, verifica-se que nenhum deles se refere diretamente à questão da taxa Selic, e, ainda que o fizessem, estariam revogados pela CF de 1988, por ausência de recepção direta ou dentro das disposições do ADCT, concluindo por afirmar que "não há legitimidade para a exigência da adoção da taxa Selic como juros moratórios dos débitos fiscais, posto que não há legislação que institua e regulamente a questão".

25. Após transcrever o art. 161, caput e § 1^o, do CTN, que, ressalta, é lei complementar, argumenta que esse preceito dispõe claramente que lei ordinária poderá dispor de que modo serão aplicados os juros de mora, quais os créditos para sua apuração, e qual o seu percentual, mas que, no silêncio da lei, deve-se aplicar a disposição genérica do CTN, que fala de 1% ao mês, destacando que essa disposição ajusta-se, perfeitamente, à do art. 192, § 3^o, da CF de 1988.

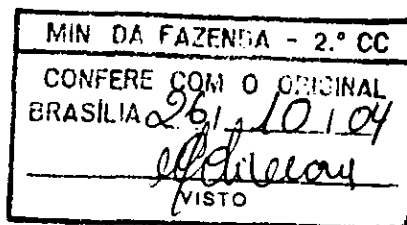
26. Afirma que poder-se-ia dizer que a Lei n^o 9.065, de 1995, em seu art. 13, atendeu aos requisitos do art. 161 do CTN; entende, porém, que o que aquele dispositivo legal fez foi determinar a adoção da taxa Selic como juros moratórios nos débitos fiscais, inexistindo legislação que tenha criado a taxa Selic, e, mais precisamente, que tenha discriminado a sua forma de apuração e os critérios que deveriam ser utilizados para a fixação do seu percentual; assim, questiona se pode uma lei fazer remissão a algo que não existe (pelo menos no campo jurídico tributário), respondendo que não; conclui, ainda, que não há uma correta definição da Selic e nem tampouco traz a lei os critérios para que se chegue à correta fixação do seu percentual, podendo, em última análise, variar "ao sabor do credor", o que estaria sendo inadmitido pelo STJ, conforme jurisprudência que transcreve às fls. 705/706.

27. Prosseguindo, no subitem "Da inobservância aos preceitos constitucionais e do limite constitucional das taxas de juros", transcreve o art. 192, caput e § 3^o, da CF de 1988, e reafirma que o CTN, lei complementar, dispõe que a taxa de juros moratórios será de 1% por cento ao mês, se a lei não dispuser de forma diversa, e que a norma do art. 161, § 1^o, do CTN, em tudo se coaduna com a do texto constitucional, não havendo legislação que, pelo menos de forma direta, regulamente a questão da Selic; reafirma, também, que a Lei n^o 9.065, de 1995, por ser lei ordinária, não pode dispor acerca das taxas de juros.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



28. Diz que, sob pena de caracterização do crime de usura, a taxa de juros não pode ser superior a 12% ao ano; e que, segundo entendimento jurisprudencial, conquanto dependa de regulamentação, o dispositivo citado (art. 192, § 3º, da CF de 1988) deve ser regulamentado em lei complementar; entende que não se pode ignorar um dispositivo constitucional apenas porque depende de regulamentação, além do que o CTN (lei complementar) dispõe conforme o texto constitucional e, mais ainda, o Decreto nº 22.626, de 1933 (Lei de Usura), admite que a taxa de juros moratórios se faça até o dobro do limite legal (do Código Civil), ou seja, 1% mês ou 12% ao ano; transcreve, ainda, o AD Cosar nº 12, de 02 de maio de 1995, que declara a taxa de juros prevista no art. 13 da MP nº 972, de 20 de abril de 1995, comentando que além da disposição do quantum emanar diretamente de um ato declaratório, que fixa, de forma arbitrária, simplesmente o valor da taxa de juros que será aplicada no mês ao qual faz referência, no caso, o percentual de 4,26%, entende que há uma completa dissonância com o dispositivo constitucional e também com o art. 161, § 1º, do CTN, concluindo que ainda que se admita como válida a instituição da taxa Selic para os débitos de natureza fiscal, ainda assim, há um limite estabelecido em norma hierarquicamente superior e que deve ser atendido.

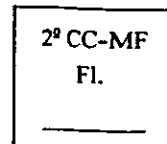
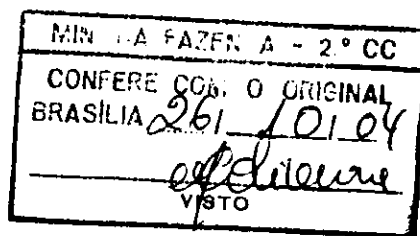
29. Na seqüência, no subitem "Da aplicação de taxa remuneratória como juros moratórios", diz que é clara a natureza remuneratória da taxa Selic, até porque dessa forma vem prevista nas circulares do Bacen; após citar a doutrina, às fls. 709, afirma que é clara a disposição do CTN de que os juros de mora devem ser calculados na forma do art. 161, § 1º, do CTN, ou seja, no percentual de 1% ao mês; discorre, a seguir, sobre as espécies de juros, classificando-os em indenizatórios, remuneratórios e de mora, e, após citar doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho (fls. 710), conclui esse subitem dizendo "resta claro, também, neste aspecto, o motivo pelo qual não se pode utilizar a taxa de referência Selic como taxa de juros moratórios para os créditos fiscais federais, como pretende a Lei n.º 9.065/95, já que a mesma, não possui características de indenização, próprias dos juros moratórios".

30. No item "Da Multa Confiscatória", sustenta que a multa aplicada de 75% é exagerada, em manifesta ofensa ao princípio constitucional do não-confisco, consagrado no art. 5º, XXII, da CF de 1988; transcreve, sobre o tema, doutrina de Ives Gandra da Silva Martins (fl. 711), Celso Ribeiro Bastos (fl. 711), Sacha Calmon Navarro Coelho (fl. 711/712), Hugo de Brito Machado (fls. 712) e José Carlos Graça Wagner (fl. 713); diz que o Supremo Tribunal Federal tem entendido que as multas aplicadas em decorrência de infrações tributárias não podem exceder a 30% do valor do tributo devido, transcrevendo trechos de decisões desse tribunal às fls. 713/714; conclui o item alegando que se multa deve ser aplicada ela não pode ultrapassar, em hipótese alguma, o limite de 30% do tributo devido.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



31. Por fim, requer que se acolha a preliminar argüida, declarando a total nulidade do auto de infração, nos termos dos arts. 59, I e 61 do Decreto n.º 70.235, de 1972; ou, se não for esse o entendimento, requer o julgamento do mérito, declarando-se a nulidade do crédito tributário no que se refere às parcelas exigidas em data anterior a maio de 1998, tendo em vista ter decaído o direito do fisco lançá-lo; requer, também, que seja julgado totalmente improcedente a exigência fiscal, face o crédito ter sido integralmente lançado com base em meras presunções e, ainda, ao arrepio do ordenamento jurídico, em razão da inconstitucionalidade da Lei n.º 9.718, de 1998, da inaplicabilidade da taxa Selic como juros moratórios e do efeito confiscatório da multa aplicada; requer, por fim, que seja homologada a compensação que efetuou, uma vez que os valores glosados pelo fisco decorrem de autorização judicial proferida nos autos da ação ordinária n.º 98.0027935-0.

32. Os documentos (cópias) anexados à impugnação (fls. 716/941) referem-se a documentos societários (fls. 716/721), documentos vinculados a operações de exportação, tais como memorandos de exportação, notas fiscais e extratos do Siscomex (fls. 722/911), e documentos ligados ao processo judicial n.º 98.0027935-0.

Pelo Acórdão de fls. 944/965 – cuja ementa a seguir se transcreve – a 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR julgou o lançamento procedente:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/04/1998

Ementa: PIS. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito relativo à contribuição para o PIS decai em dez anos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/1999, 01/01/2000 a 31/12/2002

Ementa: NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. NÃO-OCORRÊNCIA.

Constatado que o Mandado de Procedimento Fiscal confere o poder/dever, à autoridade fiscal designada, de proceder à ação fiscal de que resultou a autuação, não há que se falar em nulidade.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE VENDAS AO EXTERIOR. PRESUNÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA.

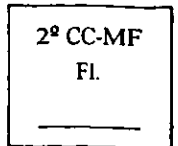
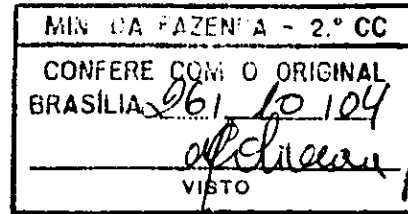
Tendo o fisco levado em consideração, para a apuração da base de cálculo do PIS, os valores das exportações realizadas pela interessada, tanto as efetuadas de forma direta, como indireta, descabe falar em presunção em tal apuração.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E/OU INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



O julgador da esfera administrativa deve limitar-se a aplicar a legislação vigente, restando, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade, legalidade ou constitucionalidade.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Apurado que o crédito tributário deixou de ser recolhido ou declarado, aplicável a multa de ofício no percentual expressamente previsto em lei.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Aplicam-se juros de mora por percentuais equivalentes à taxa Selic por expressa previsão legal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/06/2002, 01/10/2002 a 30/11/2002

EMENTA: COMPENSAÇÃO. CONTESTAÇÃO JUDICIAL. TRÂNSITO EM JULGADO. NÃO-OCORRÊNCIA.

É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

EXERCÍCIO DE DIREITO SUBJETIVO DE COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A mera alegação de direito subjetivo de proceder à compensação, ainda que declarado pelo Poder Judiciário, não exime a contribuinte da comprovação inequívoca de seu exercício, quanto à espontaneidade e à existência material de créditos.

Lançamento Procedente.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 971/1.022), reiterando os argumentos da peça impugnatória.

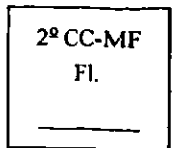
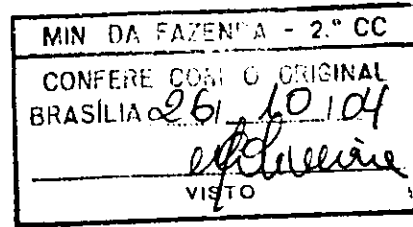
Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário procedeu-se à juntada de despacho comprovando o arrolamento de bens (fls. 1.023).

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



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

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

Acerca das preliminares de nulidade do lançamento em razão da invalidade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e de erro da base de cálculo apurada pela fiscalização nos anos de 2001 e 2002, transcrevo o voto do eminente Conselheiro Leonardo de Andrade Couto exarado no processo de nº 13925.000120-2003-88, da mesma contribuinte, ambos decorrentes do mesmo MPF.

1) Nulidade do auto de infração – MPF:

Nesse tópico a reclamante defende que o MPF indicava o tributo fiscalizado como sendo IRPJ e o período corresponderia ao ano de 1998. Não poderia, portanto, ser utilizado para o lançamento da Cofins nos períodos de 1998 a 2002.

Conforme já esclarecido pela autoridade julgadora de primeira instância, a autuação baseou-se no item “Verificações Obrigatórias” contido no MPF. Essa atividade consiste num “batimento” entre os valores dos tributos e contribuições apurados pelo sujeito passivo na escrituração e aqueles declarados ao fisco (e recolhidos) e é exigida em todo MPF.

Trata-se, entretanto, de uma verificação genérica e de caráter superficial, não se confundindo com o procedimento de fiscalização específico, para o qual o MPF foi emitido. O autuante deixa bem clara a origem da autuação, mencionando na folha de continuação do auto de infração (fls. 696):

“Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados...”

Ao contrário do alegado, as irregularidades apuradas no procedimento de “Verificações Obrigatórias”, ainda que referentes a tributos e períodos distintos do estabelecido no MPF, não demandam a emissão de MPF específico, pois disposição expressa no próprio MPF. Assim dispõe a Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001:

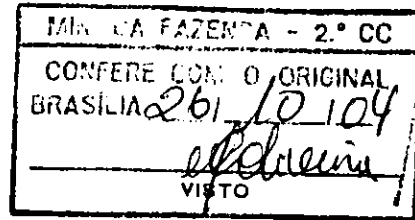
“Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

.....
§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos.....”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



Não há, portanto, nenhuma dissonância entre o MPF e a autuação.

Ainda que o MPF contivesse alguma das irregularidades argüidas, convém esclarecer que tal circunstância em nada prejudicaria a autuação. A jurisprudência deste Segundo conselho é pacífica no sentido de que o MPF é norma de controle interno da Administração Tributária e eventuais irregularidades nesse instrumento não têm o condão de macular o lançamento. Manifestando-se sobre questões relativas a irregularidade no MPF, o conselheiro JORGE FREIRE foi incisivo em brilhante voto prolatado no Acórdão 201.77049 (Primeira Câmara do Segundo Conselho):

“Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuídos em norma administrativa, mormente versando exclusivamente quanto a quesitos procedimentais não especificados no rito do Decreto nº 70.235/72. Também não identifico na circunstância sob análise a existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento, e, de igual sorte, em nenhum momento restou evidenciada qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente.

O vencimento do prazo de um MPF ou a não intimação de suas prorrogações gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada. A vingar a tese da recorrente, significa dizer que toda vez que a administração tributária se equivoque na revalidação do MPF, na troca de auditores, etc., por eventual descuido ou negligência, o próprio crédito que ela tem incumbência legal de administrar e fazê-lo ingressar no erário, poderia sucumbir por vício formal, o que não me parece lógico, pois haveria um desvirtuamento da finalidade da própria existência do Fisco.

Sem embargo, só a lei em sentido estrito poderá determinar a nulidade do lançamento em função do descumprimento de normas relativas à emissão e regulamentação de mandados de procedimento fiscal, ou seja, normas procedimentais. E o Decreto nº 70.235/72, que trata do procedimento e do processo administrativo tributário, não determina que tais vícios maculem a exigência fiscal a tal ponto de fulminá-la de morte. Sequer prevê a existência do MPF.....”

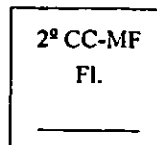
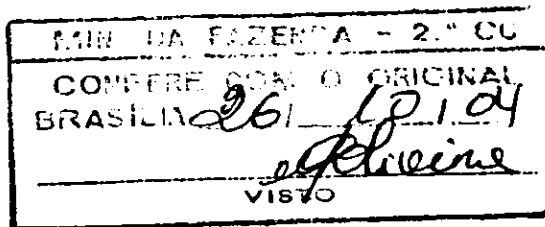
Em vista do exposto entendo que a preliminar deve ser rejeitada.

2) Nulidade do auto de infração – Presunção:

A autuada alega que nos anos de 2001 e 2002, da base de cálculo apurada pela fiscalização foram excluídas apenas as vendas referentes às exportações diretas faltando excluir as vendas feitas a empresas comerciais exportadoras. Alega também que os auditores desconsideraram as informações fornecidas pela recorrente, fundamentando a autuação nos dados do sistema “Lince” que registra unicamente as exportações diretas. Agindo assim, o Fisco teria se baseado em mera presunção.



Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



De imediato, verifica-se pelo exame dos autos que a fiscalização apurou a base de cálculo da Contribuição com base nos valores extraídos da escrituração e livros contábeis da empresa.

Nos períodos em questão, a recorrente discriminou na escrituração as vendas realizadas no mercado interno e externo. O valor correspondente às vendas ao exterior foi excluído da base de cálculo, conforme mapas de apuração de fls. 634/637.

Comprovado que a fiscalização, tanto na apuração da base de cálculo como nas exclusões, utilizou valores da contabilidade da reclamante, é incoerente a argumentação de que as informações fornecidas foram desconsideradas. Além disso, os dados do sistema "Lince" (registro das exportações diretas) que foram trazidos aos autos para efeito de comparação atestam que os valores nele registrados são muito inferiores àqueles utilizados como exclusões da base de cálculo da contribuição. Não há como aceitar a alegação de que nessas exclusões só estejam os valores correspondentes às exportações diretas. As tabelas elaboradas pela autoridade julgadora de primeira instância (fls.956) ilustram bem esse fato.

Esse entendimento não se altera, mesmo com a apresentação de documentos (fls. 762/940) como sendo referentes às exclusões (vendas a empresas comerciais exportadoras) não consideradas pelo fisco. No pressuposto de que esses documentos foram correta e devidamente registrados na escrituração da empresa, até porque não houve questionamento em contrário, e, considerando que os valores utilizados pela fiscalização no cálculo das exclusões foram extraídos daquela escrituração, concordo com a instância de piso no sentido de que aquelas operações já foram aproveitadas para a pretendida exclusão.

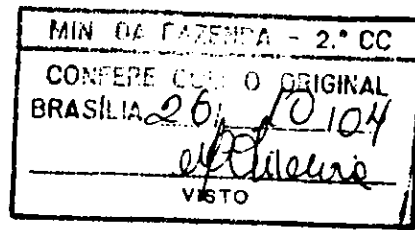
Não há, portanto, que se falar em presunção e voto pela rejeição da preliminar.

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



Processo n^o : 13925.000119/2003-53
Recurso n^o : 124.454
Acórdão n^o : 203-09.667



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 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.

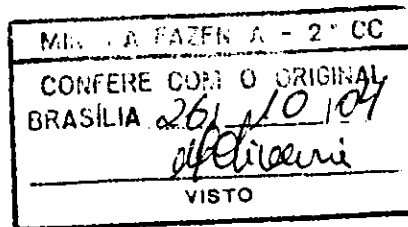
(...)'.

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:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



'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 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.

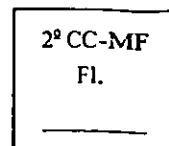
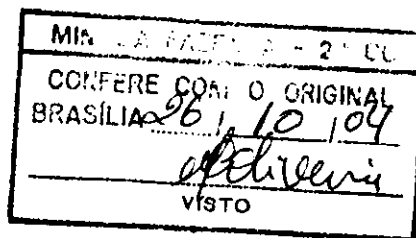
Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 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:

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



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

(...)

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

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

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

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

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

E assim é porque a Constituição Federal outorgou competência plena a cada uma das pessoas políticas a quem entregou o poder de instituir exações de natureza 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:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2.ª CC
COMITÊ DE REVISÃO ORIGINAL
BRASILIA 26/10/04
<i>Atividade</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

'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.

'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.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13925.000119/2003-53
Recurso n^o : 124.454
Acórdão n^o : 203-09.667

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 26/10/04
<i>aplicação</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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 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:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM ORIGINAL
BRASÍLIA 26/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

'Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar. Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculados as normas gerais em matéria de legislação tributária. Advirta-se, para logo, que a específica função da lei complementar tributária é em tudo e por tudo distinta da função básica da lei ordinária. Somente esta última restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar. É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, do Lei Suprema).

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

(...)

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 26/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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 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:

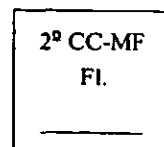
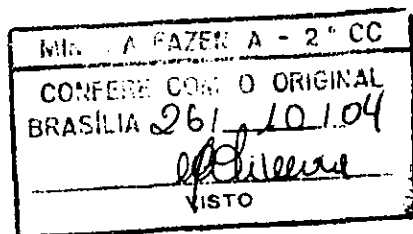
'O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais.

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

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

(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.

Entendo não merecer acolhida os argumentos postos quanto à discussão na esfera administrativa sobre inconstitucionalidade das normas tributárias. Os mecanismos de controle da constitucionalidade das leis passam necessariamente pelo Poder Judiciário, cuja prerrogativa exclusiva nesse campo insere-se na Lei Maior. Nesse sentido é a jurisprudência torrencial deste Colegiado e, também, da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Daí seria estéril qualquer discussão na esfera administrativa sobre esse tema.

A interessada alega que efetuou as compensações indicadas em DCTF nos períodos de apuração 01/2002 a 06/2002 e 10/2002 a 11/2002 baseadas em decisões judiciais proferidas no âmbito da Ação Ordinária nº 98.0027935-0.

Conforme consulta processual de fls. 933/935, foi indeferido o pedido de tutela antecipada e proferida, em 16/09/1999, sentença julgando parcialmente procedente a ação, contra a qual foram interpostos recursos de apelação junto ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF/4ª). O acórdão do TRF da 4ª Região reconheceu, em 30/05/2000, a inconstitucionalidade das alterações impostas ao PIS, pelos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, autorizou a compensação da diferença do *quantum* pago indevidamente pela contribuinte, com prestações vincendas do próprio PIS e determinou a incidência de correção monetária sobre os valores devidos, no período referente aos seis meses que antecederam o seu recolhimento. Contra essa decisão foi interposto recurso especial pela interessada.

O Ministro Relator do processo no STJ, em 23/08/2002, por meio de despacho (fls. 938/939), deu provimento ao recurso especial. Contra essa decisão a Fazenda Nacional interpôs agravo regimental, ao qual, em 17/09/2002, foi negado provimento (fls. 1.024/1.029). A Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração, que foram rejeitados em 20/10/2003 (fls. 1.030/1.033). O acórdão transitou em julgado em 21/11/2003 (fls. 1.034).

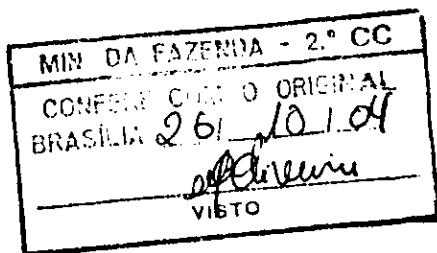
Portanto, o direito à compensação foi autorizado pelo Judiciário, restando à SRF apenas a conferência da compensação realizada pela recorrente diante do provimento jurisdicional.

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,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



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 9.430/1996 que alterou o inciso I do art. 4º da Lei 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-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.

Em relação aos argumentos da recorrente de que a multa de 75%, constante do auto de infração seria confiscatória, não serão aqui debatidos por não ser o contencioso administrativo o foro próprio e adequado para discussão dessa natureza, vez que a discussão passaria, necessariamente, por um juízo de constitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, matéria esta de exclusiva competência do Poder Judiciário.

Da mesma forma, os argumentos da recorrente sobre a arguição de inconstitucionalidade e desconformidade com o CTN da utilização para o cálculo dos juros de mora da Taxa Selic, segundo o disposto no art. 61, § 3o, da Lei no 9.430/96, não serão aqui debatidos por não ser o contencioso administrativo o foro próprio e adequado para discussão dessa natureza.

Com efeito, o próprio STF já decidiu que o § 3o do art. 192 da CF/88 não tem vida própria e depende de edição de lei complementar, além do mais esse dispositivo constitucional refere-se à concessão de crédito, daí nada tem a ver com ele o disposto no art. 161 do CTN, que trata do encargo dos juros de mora na cobrança de crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

E, como já fundamentado pela decisão recorrida, o referido dispositivo do CTN permite, por autorização legal, exigência de juros de mora em percentual superior a 1% ao mês.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, dar provimento parcial para reconhecer o direito à compensação, autorizado pelo Poder Judiciário, devendo a autoridade competente apenas conferir a compensação realizada pela recorrente diante do provimento jurisdicional.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2004

LUCIANA PATÓ PEÇANHA MARTINS



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26/10/07
<i>Abilio</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, DESIGNADA QUANTO À DECADÊNCIA

A ciência do auto de infração se verificou em 26/12/96, exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no período de apuração de 01/03/1990 a 31/12/2005. Defendo ter ocorrido a extinção do crédito tributário, face à figura da decadência, para os períodos anteriores de 03/90 a 11/91.

Na essência dos fatos, tem-se que o centro de divergência reside na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em se saber basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

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

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários a sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: - a inércia do titular do direito; - o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação, supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.³

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.⁴

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito. Na verdade a distinção entre prescrição e decadência pode ser

³ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pag. 910).

⁴ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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

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

Feitas as considerações preliminares, há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ⁵ que reconheceram, no passado⁶ o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier⁷, teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, se refere à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Afirmo o respeitável doutrinador, que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN).

Reitera ainda que, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

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

Para o doutrinador Alberto Xavier⁸, a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência "é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica." As decisões proferidas pelo STJ, são também juridicamente insustentáveis, pois as normas dos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, parágrafo 4º, aplica-se exclusivamente aos

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

⁶ atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98 88733-4).

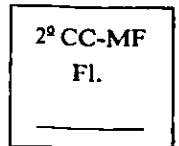
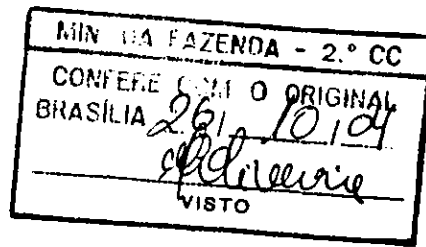
⁷ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, p. 7/13.

⁸ Idem citação anterior.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

Por outro lado, há de se questionar se o PIS deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma Lei Ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica ao PIS, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos relativos ao PIS são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem os mencionados dispositivos legais, *verbis*:

“ART.33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente”. (grifei)

“ART.45 - O direito da 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.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26/10/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de zero vírgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.

§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.

§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral. "

Assim, em se tratando do PIS, a aplicabilidade de mencionado art. 45, tem como destinatário a seguridade social, mas as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Por outro lado, ainda que assim não o fosse, ou seja, mesmo que pudesse ser defensável a aplicabilidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 haveria que se observar o disposto no artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Nesse sentido, dispôs o Acórdão nº 101-91.725, sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

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

Destarte, esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 (Sessão de 19/06/2002), já se posicionou no sentido de que as contribuições sociais, devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso, as do CTN⁹. A ementa desse Acórdão possui a seguinte redação:

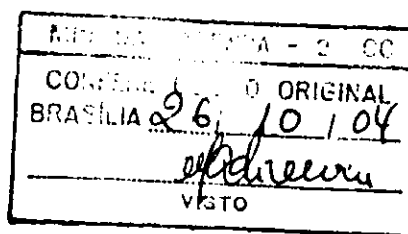
"Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. As contribuições sociais, dentre elas a "As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe

⁹ Idem Acórdão nº 203-07.992, sessão de 20/02/02 - Rec. 115543.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



forem específicas. Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149 da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional." Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. Preliminar acolhida. PIS. (...)"

Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem-se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, vide os acórdãos nºs. CSRF/01-04.200/2002 (DOU de 07/08/03); CSRF/01-03.690/2001 (DOU de 04/07/03) e CSRF/02-01.152/2002 (DOU de 24/06/2003).

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais, seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e portanto a essas é que devem se submeter.

No mais, caracteriza-se o lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

"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, a 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".

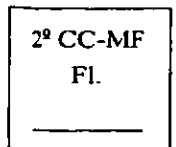
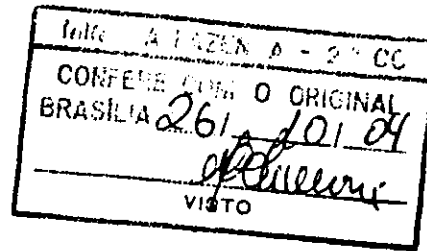
Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

"Em conclusão:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



- a) nos impostos que comportam lançamento por homologação..... a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;
- b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;
- c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;
- d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;
- e) as conclusões de "c" e "d" acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;
- f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."

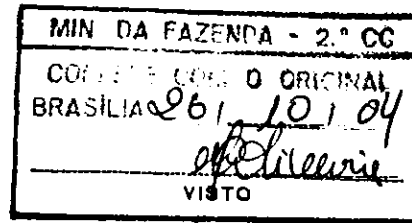
Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte :

"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por



Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



declaração" Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

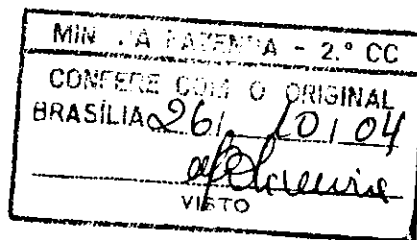
Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



2º CC-MF
Fl.

poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada." (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

"Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a 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.

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

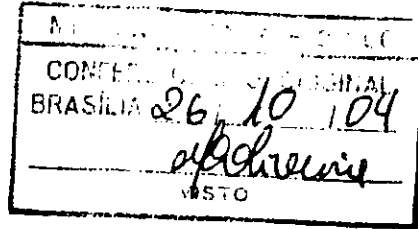
Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13925.000119/2003-53
Recurso nº : 124.454
Acórdão nº : 203-09.667



2ª CC-MF
Fl.

significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no §4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, para os fatos geradores ocorridos no período de 03/90 a 11/91 vez que a ciência ao auto de infração se verificou em 26/12/96, portanto há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores.

Sala das Sessões, em 06 julho de 2004


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ