



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 05 / 2004
COF
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

Recorrente : PLUS COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

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

COISA JULGADA ADMINISTRATIVA – A decisão administrativa referente à determinada autuação não é aplicável ao novo lançamento, decorrente de reexame do mesmo período de apuração autorizado nos termos da legislação aplicável, na qual foi considerada a correta base de cálculo do tributo.

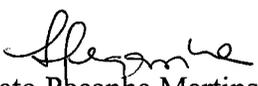
Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **PLUS COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski, Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, que davam provimento em razão da decadência suscitada.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora

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

Imp/cf



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

Recorrente : PLUS COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ no Rio de Janeiro – RJ:

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, abrangendo os períodos de apuração 10/95 a 04/96 (fls. 33 a 36), no valor de R\$309.340,00, acrescido de multa de ofício de 150%, no valor de R\$464.009,99, e juros de mora, calculados até 28/09/2001, no valor de R\$370.995,34, totalizando um crédito tributário apurado de R\$1.144.345,33, em decorrência de ação fiscal levada a efeito pela DRF - Rio de Janeiro, conforme MPF nº 0712000/2001/01473/0, às fls. 01.

2. No Termo de Constatação, às fls. 10 a 13, o AFRF autuante informa que:

· a empresa fiscalizada já havia sofrido autuação pela DRF/Vitória/ES, em 1999, conforme processo nº 11543.004589/99-17, tendo sido lançados, entre outros, valores de PIS e COFINS;

· em 1999, a empresa não mais operava no endereço registrado no CNPJ, tendo havido uma transferência formal de suas cotas para terceiros, os quais tiveram, na verdade, seus nomes usados sem saber e sem seus consentimentos, conforme relatos apresentados, existindo, porém, alteração contratual registrada na Junta Comercial do ES;

· tal fato justifica representação para os crimes de falsidade ideológica e simulação de ato jurídico, com documento antedatado, já que está comprovado que os Srs. Carlos Alberto Bastos de Gouvêa e Luiz Rogério Mitraut de Castro Leite atuaram no controle da empresa em 1995 e 1996, alegando, entretanto, que a empresa fora vendida;

· quando daquela fiscalização, o sócio Carlos Alberto Bastos de Gouvêa foi intimado a apresentar os documentos da empresa, tendo se eximido de qualquer responsabilidade alegando a referida venda, apresentando Termo de Transferência datado de 23/08/94;

· os reais sócios foram intimados daquela autuação, tendo sido apresentada impugnação, com o cancelamento da exigência relativa ao PIS e à COFINS na decisão de 1ª instância administrativa;



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

· na referida impugnação, um dos sócios reais insistia em negar a transferência efetuada, ainda que o autor do procedimento fiscal declarasse que já detinha provas contrárias, concluindo-se que não houve de fato transferência das cotas da empresa, tratando-se de simulação de ato jurídico;

· fortalecendo tais conclusões, verificou-se a existência de um contrato particular de compra e venda de produtos, juntado pela autuada a uma das intimações, firmado com a Aço Minas Gerais S/A AÇOMINAS, e assinado pelos sócios de fato, os quais negam tal condição;

· na impugnação apresentada em 1999, a empresa solicitou prova pericial contábil, embora tenha tido seus lucros arbitrados pela não apresentação de livros fiscais;

· na mesma impugnação a empresa é definida como atuando quase exclusivamente como consignatária, para gozar dos benefícios fiscais instituídos pelo FUNDAP, alegando que desembarçava mercadorias, recebendo comissão pelos serviços prestados;

· apesar de intimada em agosto de 2001 e em setembro de 2001, a autuada não apresentou os livros contábeis até a data da lavratura do presente auto de infração, apresentando apenas uma série de relatórios de entradas e saídas das mercadorias, caracterizando inexistência de escrituração fiscal;

· por todo o relatado, constata-se que os sócios da empresa autuada registraram a transferência das cotas para pessoas estranhas sem o consentimento ou o conhecimento destas, de forma a evadir-se das obrigações tributárias, razão pela qual foi aplicada ao presente procedimento a multa agravada, independente da representação, pelos indícios de crime de falsidade ideológica, já caracterizado no procedimento de 1999, pela DRF-Vitória.

3. No Termo de Verificação, anexado às fls. 14 a 24, o AFRF autuante informa que:

· a presente fiscalização é decorrente do processo administrativo nº 11543.004589/99-17, tendo sido anexadas cópias de suas partes principais ao presente processo;

· conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal lavrado em 1999 (cópia às fls. 08 a 11 do Anexo I), a empresa, anteriormente sediada em Vitória, foi transferida de ofício para o domicílio de um dos sócios responsáveis, localizado no Rio de Janeiro, uma vez que não exercia suas atividades no endereço informado junto aos sistemas da SRF, tendo sido verificada, ainda, a simulação da venda da empresa a terceiros;

· na presente fiscalização, um dos sócios alegou verbalmente que desconhecia que a transferência teria sido feita a supostos "laranjas", não

SM



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

esclarecendo, porém, a razão de ter informado à DRF-Vitória que a empresa havia sido vendida em 1994, sendo que sua assinatura aparece em documentos da empresa posteriores à suposta venda;

· em setembro de 2001 um dos sócios apresentou à Fiscalização alteração contratual da empresa na qual aparecem como seus representantes os sócios de fato, demonstrando que estes desistiram da tese da alienação ou transferência de quotas, utilizada em 1999, respondendo hoje os verdadeiros sócios pela empresa;

· a empresa, inicialmente, desconsiderou a fiscalização iniciada em 2001, determinada em Mandado de Procedimento Fiscal, alegando já ter sido anteriormente fiscalizada em relação ao PIS e à COFINS, tendo sido emitida, então, determinação expressa pelo Delegado da DRF-Rio de Janeiro (fls. 03 do Anexo I);

· após diversas intimações da Fiscalização solicitando a apresentação de sua documentação contábil e fiscal, a empresa apresentou cópia de contrato particular de compra e venda de produtos, onde figura como vendedora, alegando, porém, ser simples consignatária nas operações com a AÇOMINAS, entendendo não haver fato gerador dos tributos em questão;

· a fiscalizada, em 1995 e 1996, estava obrigada à apuração de resultados pelo lucro real, devendo apresentar uma série de livros contábeis, fazendo tal documentação prova em favor do contribuinte, até que haja prova em contrário;

· porém, a empresa não apresentou nenhum livro contábil ou fiscal, não havendo o menor cumprimento de controles escriturais e regras fiscais, tendo alegado durante mais de dois anos que está se esforçando para resgatar a documentação comprobatória;

· conforme afirmado pela própria autuada em sua impugnação apresentada em 1999, a empresa se dedica ao comércio, promovendo importações, e operando, na maioria das vezes, com a AÇOMINAS, o que significa que existem outras operações, não verificadas na presente fiscalização;

· o contribuinte, apesar de discordar do arbitramento efetuado pela Fiscalização em 1999, confirma o custo da mercadoria vendida e a venda, estando confirmado o fato gerador das contribuições sociais: a venda ou o faturamento;

· apesar de a empresa alegar que seu faturamento era decorrente somente das comissões que recebia pelas operações de consignação, todas as notas fiscais apresentadas são de compra e venda, não tendo sido apresentadas notas fiscais de serviço, nem Livro de Apuração do ISS;

· os documentos que comprovam a ocorrência do fato gerador da COFINS e do PIS são: acompanhamento físico financeiro e cartas (comprovam os valores das notas fiscais emitidas, os faturados e os recebidos); declarações de



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

importação (a autuada aparece como importador); notas fiscais de saída (a natureza da operação é venda); faturas (prova do fato gerador); contrato de fechamento de câmbio (a fiscalizada remete pagamento a seu prestador de serviço);

a empresa AÇOMINAS foi intimada a apresentar documentação contábil relativa às operações com a fiscalizada em 1995 e 1996, tendo encaminhado cópia do mesmo contrato, os registros contábeis de pagamentos, os comprovantes dos pagamentos de duplicatas efetuados na conta corrente da autuada, duplicatas, relação das notas fiscais recebidas pela empresa;

tais documentos comprovam a condição de fornecedora da autuada em relação à AÇOMINAS, comprovando a ocorrência do fato gerador do PIS e da COFINS;

a autuada não comprova suas operações com registros contábeis e não junta prova de que é registrada junto ao FUNDAP;

tendo em vista que a empresa não apresentou livros contábeis, foram considerados na presente fiscalização os valores das notas fiscais de saída apresentadas pela mesma, descritos nos controles financeiros e no relatório anexo das notas recebidas e pagas pela AÇOMINAS (fls. 25 a 32), tendo o presente trabalho se limitado à apuração de faturamentos feitos para esta empresa, ressalvando-se eventuais lançamentos futuros relativos a outros faturamentos.

4. O enquadramento legal da presente autuação foi: artigo 3º, alínea "b" da Lei Complementar nº 7/70; artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17/73; Título 5, Capítulo 1, Seção 1, alínea "b", itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82; artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da Medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715/98. A base legal da multa de ofício e dos juros de mora exigidos consta às fls. 36.

5. Após tomar ciência da autuação em 23/10/2001, a empresa autuada, inconformada, apresentou a impugnação anexada às fls. 43 a 45 em 06/11/2001, com as alegações abaixo resumidas:

5.1. preliminarmente, existem duas questões que impedem o conhecimento da presente demanda;

5.2. a primeira questão diz respeito à existência de coisa julgada, uma vez que o lançamento já foi realizado quando instaurado o processo nº 11543.004589/99-17, cuja decisão de 1ª instância concluiu por sua improcedência, tendo em vista ter sido utilizado o valor das compras como base de cálculo do tributo, sendo tal decisão definitiva por sua própria natureza, obrigando a Fazenda;



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

5.3. desta forma, não é possível agora, seja qual for o fundamento, renovar a cobrança da dívida que se encontra extinta em razão da decisão administrativa;

5.4. a segunda questão se refere à decadência: sendo o PIS cobrado no sistema de lançamento por homologação, o lançamento só poderia ter sido realizado no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, ou seja, processo fiscal iniciado entre outubro/2000 e outubro/2001, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN;

5.5. porém, o auto foi lavrado a 23 de outubro de 2001, quando já se havia esgotado o período-base fixado legalmente para a cobrança;

5.6. tais arguições são prejudiciais ao conhecimento do mérito;

5.7. não existe qualquer débito em aberto com relação aos tributos reclamados, fato confirmado pelo julgamento do auto de infração lavrado anteriormente contra a empresa sob idêntico fundamento;

5.8. assim, pleiteia o cancelamento do auto pela existência de coisa julgada administrativamente e/ou decadência, ou, no mérito, pela inexistência de débito.”

Pelo Acórdão de fls. 70/79 – cuja ementa a seguir se transcreve – a 5ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ julgou o lançamento procedente:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/1995 a 30/04/1996

Ementa: PIS - DECADÊNCIA - Tendo sido constituído o crédito tributário dentro do prazo de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos da Lei nº 8.212/91, não se caracteriza a decadência.

COISA JULGADA ADMINISTRATIVA – INEXISTÊNCIA – A decisão administrativa referente a determinada autuação não é aplicável a nova autuação, decorrente de reexame do mesmo período de apuração autorizado nos termos da legislação aplicável, na qual foi considerada nova base de cálculo do tributo.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – A matéria não contestada expressamente configura-se como não impugnada, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, considerando-se definitivamente constituídos os valores do tributo apurados pela Fiscalização, bem como a multa aplicada.

Lançamento Procedente”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 85/88), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória, que se restringem à decadência e à extinção do crédito tributário, por meio do Processo nº 115.43004589/99-17.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário procedeu-se à juntada de cópia do comprovante de arrolamento de bens (fls. 101/107).

É o relatório.



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

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

Quanto à decadência, a matéria tem sido amplamente debatida neste Colegiado, havendo duas vertentes: a que entende ser o prazo decenal, seguindo regra específica para as contribuições para a Seguridade Social e a outra que adota o prazo quinquenal do CTN. A meu ver, a razão está com a primeira corrente, a qual me filio. Como razão de decidir, transcrevo o voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, onde as questões atinentes à extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pertinente às contribuições sociais foram exaustivamente enfrentadas:

“A Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributaria, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e o para homologar os pagamentos antecipados, efetivados pelo contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei 8.212/1991 e no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173, do mesmo Código.

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

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

(...)

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

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



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

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

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

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

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

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

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

(...).

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

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

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

Posteriormente, com a edição da Lei nº 8.212/1991, o legislador estendeu a todas as contribuições que compõem a Seguridade Social o prazo decenal de decadência para constituição dos respectivos créditos tributários, nos seguintes termos:

Art. 45. O Direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

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

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



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

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

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

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

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

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

(...)

A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributária" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas 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 difames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais - como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Carta Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.

Daí por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá "os tributos e suas espécies", nem "os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos discriminados na constituição. a razão desta impossibilidade jurídica é



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutilar. sua função será meramente declaratória. se for além disso, o legislador ordinário das 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 federativos, da autonomia municipal e 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.

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

Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Em face do princípio da recepção, a



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

legislação anterior é recebida com a hierarquia atribuída pela Constituição vigente às matérias tratadas na legislação recepcionada. Isto significa que uma lei ordinária poderá ser recepcionada com eficácia de lei complementar, desde que veiculadora de matéria que a Constituição recepcionadora exija seja tratada em lei complementar. O contrário também pode acontecer. Uma lei complementar poderá ser recepcionada apenas com força de lei ordinária, desde que portadora de matérias para as quais a Constituição recepcionadora não mais exija lei complementar. E pode acontecer, ainda, que a recepção seja em parte com força de lei complementar e em parte com os atributos de lei ordinária. Exatamente o que aconteceu com o Código Tributário Nacional. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária. Portanto, naquilo que o Código trata de normas gerais em matéria de legislação tributaria, foi recepcionado com hierarquia de lei complementar. De outra parte, nas matérias que não veiculem normas gerais em matéria de legislação tributaria, o Código é apenas mais uma lei ordinária. Por exemplo, o CTN, quando trata de percentual de juros de mora, evidentemente, neste aspecto, não veicula norma geral, portanto, pode ser alterado por lei ordinária, tanto é verdade que, atualmente, os juros moratórios são calculados, por força de lei ordinária, com base na taxa Selic.

Assim, o artigo 173 do CTN encerra **norma geral** em matéria de decadência, competindo à lei de cada entidade tributante dispor sobre as normas específicas.

Nesta linha é o aporte doutrinário de Wagner Balera, ao afirmar que no sistema da Constituição de 1988 foram discriminadas todas as hipóteses em que a matéria deve ser objeto de lei complementar, pelo que se retira do legislador ordinário parcela de competência para tratar do assunto. É o que ocorre na seara do Direito Tributário:

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

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

(...)



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

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

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

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo. (Wagner Balera, Contribuições Sociais - Questões Polêmicas, Dialética, 1995, pp. 94/96)" Negritei

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio 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 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

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

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

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

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



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

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

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

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

Não se alegue que a Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei nº 8.212/91, vez que este diploma legal não menciona expressamente predita contribuição social. Ora, os artigos 194, 195, 201, inciso IV, e 239, todos da CF/88, não deixam margem à dúvida de que tratam de contribuição para a seguridade social. De fato, a seguridade social, ao lume do artigo 194 da CF/88, compreende um conjunto integrado de ações da iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. E o PIS entra justamente no item relativo à previdência social, como fonte de recurso para o financiamento do seguro desemprego, conforme deixam explícito os artigos 239 e 201, inciso IV, da CF/88.

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

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

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

Examinemos mais detidamente essas contribuições. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art. 239). Não estão sujeitos à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, § 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

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 nº 8.212/91.”

A respeito da extinção do crédito tributário por força da decisão proferida no Processo nº 11543.004589/99-17, o acórdão recorrido não merece reparos. Conforme documentalmente demonstrado, a empresa sofreu fiscalização em 1999 pela DRF em Vitória - ES, resultando lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativos aos períodos de apuração de 1995 e 1996, pelas razões expostas no Termo de Verificação Fiscal correspondente (fls. 03 a 28 do Anexo I).

O lançamento foi julgado improcedente pela DRJ/RJO quanto ao PIS e à Cofins, vez que a base de cálculo para exigência de tais contribuições foram os valores CIF mais imposto de importação, ou seja, a base de cálculo se refere às compras da autuada e não ao seu faturamento. Não havendo previsão legal para tanto, insubsistiu a autuação.

O lançamento ora em apreço tem como base de cálculo os valores das vendas efetivamente realizadas pela autuada junto à Açominas, conforme documentação apresentada por ambas (fls. 25 a 32 e Anexos I, II e III).

O fato de o fiscal ter formalizado lançamento de ofício, relativo a fatos tributáveis ocorridos em determinado espaço de tempo e com erros no lançamento, não extingue o direito de a Fazenda Pública, enquanto não decorrer o prazo decadencial, constituir eventuais créditos tributários mormente a fatos tributáveis não considerados em lançamento anterior ou considerados erroneamente. Veja-se que o lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, devendo ser feito nos exatos termos da Lei, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN, parágrafo único). Ora, se o lançamento anterior abrangeu apenas parte dos fatos tributáveis ou contém erro, é obrigatória a constituição do crédito. Demais disso, se se admitisse que, uma vez efetuado o lançamento de ofício errado ou abrangendo determinado espaço de tempo dá-se a preclusão para a Fazenda Pública constituir eventuais créditos não alcançados por esse lançamento, estar-se-ia criando uma nova modalidade de extinção do crédito tributário, não prevista no CTN. Além do que, estar-se-ia negando a validade dos lançamentos suplementares, largamente utilizado pelas Administrações Fazendárias.

Assim, apesar de os períodos de apuração fiscalizados serem os mesmos da autuação anterior, a base de cálculo é, agora, a correta conforme determina a legislação de regência da contribuição, o faturamento da empresa. O que fez coisa julgada foi a manifestação administrativa de não serem base de cálculo para exigência de PIS e Cofins os valores CIF mais imposto de importação. A referida decisão em momento algum se manifestou pela não ocorrência de fato gerador para as contribuições no período.

Registre-se, por oportuno, que, no que se refere à administração dos tributos e contribuições federais, só é possível um segundo exame do lançamento fiscal, para um mesmo



Processo nº : 15374.003926/2001-75
Recurso nº : 121.824
Acórdão nº : 203-09.115

exercício, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. Daí, se ausente tal autorização, o lançamento será nulo, conforme dispõem as Leis nºs 2.354/54, art. 7º, § 2º, e 3.470/58, art. 34. Conforme já destacado pelo acórdão recorrido, essa autorização exigida pela norma legal foi dada expressamente pelo Delegado da Receita Federal, conforme cópia de despacho à fl. 03 do Anexo I.

Portanto, a decisão administrativa referente a determinada autuação não é aplicável à nova autuação, decorrente de reexame do mesmo período de apuração autorizado nos termos da legislação aplicável, na qual foi considerada nova base de cálculo do tributo.

Quanto às penalidades pecuniárias, as mesmas devem ser exigidas, porquanto serem devidas em razão da mora do sujeito passivo em satisfazer o crédito tributário devido, não tendo a omissão o efeito de abonar a falta do sujeito passivo pelo descumprimento de sua obrigação tributária.

Por fim, é de se ressaltar que a contribuinte não questionou na impugnação nem no recurso quaisquer dos valores verificados e apurados pela fiscalização nem a multa agravada, já tendo sido os mesmos considerados definitivos pelo acórdão recorrido.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS