MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

PROCESSO Nº : 10680.007525/92-55
RECURSO Nº : RD/101-1.331
MATÉRIA : PASEP
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA : 1ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
INTERESSADA : CIA DE SANEAMENTO DE MINAS GERAIS - COPASA
SESSÃO DE : 09 DE NOVEMBRO DE 1998
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.752

DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 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, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme art. 150, parágrafo 4º do CNT. Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIA DE SANEAMENTO DE MINAS GERAIS - COPASA

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima (Relator) e Otacílio Dantas Cartaxo. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes.

EDSON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 15 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, SÉRGIO GOMES VELLOSO, OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA e SEBASTIÃO BORGES TAQUARY.

RECURSO Nº : RD/101-1.331
INTERESSADA : CIA DE SANEAMENTO DE MINAS GERAIS - COPASA

RELATÓRIO

Trata-se de divergência argüida pela Fazenda Nacional acerca do entendimento firmado sobre o instituto do prazo decadencial para constituição do crédito tributário correspondente à contribuição ao PASEP.

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração referente à contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, recolhida insuficientemente.

Da análise da peça impugnatória (fls. 224/236), o Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte manteve integralmente a exigência, sob o fundamento de que o direito à ação para a cobrança da contribuição devida ao PASEP prescreve no prazo de dez anos. No mérito, firma o entendimento de que todas as receitas auferidas, inclusive juros e variações monetárias, constituem receitas operacionais e integram a base de cálculo da contribuição. Julga indevida a exclusão do ICM da base de cálculo da contribuição em referência, por falta de amparo legal (fls. 250/255).

Inconformada com a decisão prolatada em primeira instância administrativa, a interessada recorre em tempo hábil ao Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 265/278), argüindo a preliminar de decadência qüinqüenal. No mérito, aduz em síntese que, por não integrarem a receita operacional, as subvenções para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição para o PASEP. Sobre a exclusão do valor do ICM da base de cálculo do tributo, argumenta que o Decreto-Lei no 2.449/88 determinou a exclusão do IPI dessa base de cálculo e, em sendo o ICM um tributo da mesma natureza, deveria também ser excluído da base de cálculo da contribuição ora exigida.

Pelo Acórdão no 101-90.619, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decide, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores anteriores a 1º/08/87 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos da ementa de fls. 282 que se transcreve:

> "PASEP - LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - Decai em 5 (cinco) anos da data da ocorrência do fato gerador o direito de constituir crédito tributário correspondente a Contribuição ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP
>
> PASEP - LANÇAMENTO - INCONSTITUCIONALIDADE - Os lançamentos efetuados com fundamento nos decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88 foram cancelados pelo artigo 17, inciso VIII, da Medida Provisória nº 1.175/95 e reedições posteriores.
>
> PASEP - BASE DE CÁLCULO - A base de cálculo da contribuição para o PASEP é montante da receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional. Não integra a receita operacional, as subvenções para investimentos conforme interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 112/78."

Com fulcro no artigo 30, inciso II, da Portaria MF no 537/92, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por entender que a decisão recorrida apresenta interpretação divergente da lei tributária conforme evidenciam os Acórdãos de nºs 105-10.186 e 105-6.386 da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, anexados, por cópia, às fls. 301/308. Segundo a Representante da Fazenda Nacional, inobstante o disposto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, com referência à instituição do prazo de cinco anos para o lançamento do crédito tributário, o Decreto-Lei nº 2.052/83 - ao dispor sobre a cobrança do PIS/PASEP - determina, em seu artigo 3º, como prazo decadencial o período de dez anos.

Através do Despacho de fls. 313/315, o Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes admitiu o recurso especial, nos termos em que formulado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, vez que efetivamente caracterizada a divergência argüida.

Em atendimento ao Memorando SESAR/EQPROF nº 265/97, manifesta-se a interessada, fls. 321/324, contra-argumentando que o artigo 10 do Decreto nº 2.052/83 regula apenas a prescrição do direito de cobrança do crédito. Reitera a afirmativa de que o direito para constituição do crédito tributário decai em cinco anos conforme previsto no artigo 173 do CTN. Deste modo, com manifesta violação aos princípios instituídos pelo citado dispositivo legal, pretende a fiscalização exigir créditos que se tornaram prescritos pelo interregno de tempo decorrido entre o fato gerador e o seu lançamento/constituição, ou seja de 01/01/83 até 04/01/87.

É o relatório.

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRA LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES

O recurso especial do Sr. Procurador da Fazenda Nacional atende os pressupostos para admissibilidade.

Inexitosa na instância ordinária, a Fazenda Nacional manifesta recurso de divergência contra o Acórdão de nº 101-90.629 da Colenda Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, provendo parcialmente o recurso do contribuinte, assim ementou:

> "**PASEP-DECADÊNCIA** - O crédito tributário relativo a PASEP deve ser constituído antes do decurso do prazo decadencial de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador."

No mérito, circunscreve a questão em definir a correta aplicação do instituto da decadência à Contribuição para o Programa de Formação do Servidor Público- PASEP.

O Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP foi instituído pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, regulamentada pelo Decreto nº 71.618 de 26 de dezembro de 1972.

Com o advento da Lei Complementar nº 26, de 1975, os fundos para o PIS e PASEP foram unificados e recebeu a denominação de Fundo PIS/PASEP e a legislação relativa às referidas contribuições passaram a ser regidas pelos mesmos textos legais.

Por sua vez, o DL nº 2052, de 3 de agosto de 1983, prescreveu em seu art. 3º que 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, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior deflacionada com base nos índices da variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstas neste Decreto-lei".

Os Decretos-leis nºs 2445 e 2449, de 1988, alteraram as bases de cálculo das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor - PASEP. As contribuições passaram a ter como base de cálculo a receita bruta operacional.

Antes de adentrar à controvérsia da questão posta ao deslinde deste Colegiado, permita-me, ilustres membros desta Corte, fazer uma ilustração sobre o instituto das contribuições no sistema constitucional brasileiro a partir da Carta Magna de 1967.

A Constituição de 1967 não outorgara à União competência para buscar receitas à título de contribuições. A Emenda Constitucional nº 18, de dezembro de 1965, dispôs em seu art. 1º: "o Sistema Tributário Nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria" e aditou em seu art. 4º, que "em casos excepcionais, definidos em lei complementar, a União poderia criar empréstimos compulsórios".

Para cinzelar o contexto constitucional assim definido, ingressa no sistema jurídico o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, conceituando tributo de molde a abranger não apenas as figuras tidas como clássicas como também o empréstimo compulsório. Os limites fixados na Emenda nº 18, de 1965, foram alargados com a inserção no CTN do artigo 218, que era de ser 217, trazendo à companhia dos quatro elementos tributários anteriores, as chamadas contribuições especiais. Registre-se que o art. 217 do CTN foi acrescido pelo DL nº 27, de 14.11.66.

Com a introdução das contribuições especiais no bojo do CTN e sob o agasalho do conceito de tributo, tínhamos no sistema constitucional tributário, de forma explícita, inconteste, apenas quatro figuras. As contribuições especiais não vinham referidas no capítulo correspondente ao sistema tributário, embora se as mencionassem em pontos outros da Carta Magna.

O legislador constituinte de 1969, certamente assaltado por dúvidas dessa natureza e visando espancá-las, cuidou da matéria por ocasião da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, trazendo para o Capítulo V - Sistema Tributário, as quatro espécies do gênero tributo, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Perlustrando o CTN, parece- me possível concluir, sem maiores esforços, serem os dispositivos consentâneos com os contornos traçados pela Constituição, apesar das mutações constitucionais havidas desde a edição daquele.

Assim vejamos, pela Carta Magna de 1967, as contribuições eram tidas como exações tributárias contidas no texto do CTN. Eram tributos face à disposição do seu art. 3º.

O conceito de tributo transcrito no art. 3º do CTN "é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada" estava em plena ressonância com a disposição contida no art. 21 da Carta Constitucional vigente em 1969, que tratava da competência da União para as contribuições de intervenção no domínio econômico e/ou de interesse da previdência social e categorias profissionais.

Pela Emenda Constitucional nº 8/77, o artigo 21 da CF ficou assim redigido:

"Art. 21- Compete à União instituir imposto sobre:
.....
.....
§ 1º - .....

§ 2º - A União pode instituir:

I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social;"

Constata-se, pois que as contribuições especiais foram enriquecidas com a edição da Emenda Constitucional nº 8, de 1977, que cuidou de atribuir à União competência para criar contribuições, tendo em vista o custeio dos seus encargos com a previdência social, conforme art. 165 e incisos, art. 166 e art. 175 da CF de 1969. Foram, então, definidas as contribuições previdenciárias e a forma de custeio.

Deste exame rápido das contribuições especiais, cabe agora analisar a natureza jurídica das exações fiscais, objeto deste recurso.

As contribuições especiais previdenciárias, pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969, abrangiam a contribuição previdenciária para o custeio dos serviços e encargos da previdência social em geral, nos casos de doenças, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho e proteção da maternidade, exigível da União, do empregador e do empregado. A Emenda Constitucional nº 8, de 1977, veio restringir a alcance desta contribuição especial para o custeio de encargos decorrentes da previdência social, mas tão somente para a parte da União. As exigências compulsórias denominadas PIS-PASEP se destinavam a um programa em execução, atingindo potencialmente os contribuintes. Não se enquadram como impostos, como taxas nem como contribuições de melhoria. São contribuições classificáveis como de intervenção no domínio econômico e contribuição especial profissional para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

Neste contexto, as contribuições referentes ao PIS-PASEP não se enquadram como contribuições especiais de previdência social. As contribuições PIS-PASEP não se destinam ao custeio de serviços e encargos decorrentes da previdência social, e sim à parte de responsabilidade da União, que somente alcança a "cota de previdência" e não qualquer atividade relativa à previdência social. A EC nº 8/77 definiu determinadas exações para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

Portanto, embora a norma jurídica decretadora da contribuição PIS-PASEP tivesse natureza tributária, essa não se enquadrava em nenhuma das espécies tributárias admitidas pelo sistema tributário nacional. É uma espécie tributária não aceita pela Constituição de 1967. Não pode ser tributo nos termos constitucionais tributários.

Conforme relatado, as contribuições para o PIS-PASEP tiveram a base de cálculo alteradas pelos Decretos-leis nºs 2445 e 2449 de 1988. O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade destes atos normativos. A Suprema Corte deste país esposou o entendimento, que após a Emenda Constitucional nº 8, de 1977, estas espécies de

contribuição, não eram tributos e como tal não poderiam ser objeto de veiculação normativa através de Decretos-Leis. Assentou-se no direito positivo que o Decreto-lei era imprestável para criar obrigações não tributárias e não financeiras. O primeiro julgamento da Corte Suprema foi realizado em 24.06.93, sendo relator o Ministro Francisco Resek. Outros julgamentos se sucederam, e com o mesmo entendimento, até que em outubro de 1995 foi publicada a Resolução nº 49, do Senado Federal, que retirou do mundo jurídico os malsinados Decretos-leis.

A inconstitucionalidade destes Decretos-leis, foi no direito positivo brasileiro, considerada como de efeito *ex tunc*:

> "Constitucional - Art. 55 II da Carta Anterior - Contribuição para o PIS - Decretos-leis 2445 e 2449, 1988. Inconstitucionalidade. I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele mais largo, das finanças públicas. Entendimento pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77. II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969). Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2445 e 2449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática para o PIS. (STF Pleno Resp nº 148754-2-RJ, Relator Francisco Resek DJU de 04.03.94)."

> "As questões pertinentes às alterações introduzidas pelos Decretos-leis nºs 2445 e 2449 de 1988, na disciplina contribuição para o PIS, situam-se exclusivamente no âmbito da Constituição Federal. A jurisprudência deste Tribunal tem consagrado o pensamento de que os temas de natureza constitucional são insusceptíveis de conhecimento em sede de recurso especial, cujo alcance restringe-se ao exame do direito infraconstitucional. (STJ - Ag. Reg. no RE nº 24.338-9 - DF - Relator Ministro César Rocha)."

Nesta esteira, a jurisprudência dos nossos tribunais, firmou-se na linha da inconstitucionalidade formal e material dos DL's 2445 e 2449/88, por quebra do princípio hierárquico e por impropriedade da via legislativa. Considerou-se a legalidade do PIS-PASEP, como contribuições sociais, normatizadas pela Lei Complementar nº 07/70, que não se atritam com a ordem constitucional da 1988 e com a ordem constitucional de 1969. Assim, conclui-se que as contribuições PIS-PASEP, sejam por não apresentarem natureza tributária, seja por não se situarem no âmbito das finanças públicas – não poderiam ser disciplinadas por Decretos-leis.

Dos acórdãos transcritos, é de curial pertinência entender que as contribuições PIS-PASEP foram tidas como constitucionais na Carta Magna anterior, consideradas como recursos das pessoas jurídicas, calculada com base no faturamento – grandeza relacionada com as operações de vendas de mercadorias. O efeito *ex tunc* também foi examinado pelo Supremo Tribunal Federal. O RE nº 168.554 - Ministro Marco Aurélio tratou do assunto, definindo as bases de cálculo da contribuição do PIS-PASEP: faturamento e o valor do Imposto de Renda devido ou considerado como devido fosse.

É de se entender que os julgados da Corte Maior, quando falam no efeito *ex tunc*, principalmente nos Embargos Declaratórios colocados nos Recursos Extraordinários, orientaram-se no sentido que, perante o ordenamento jurídico constitucional, estas espécies de contribuições só poderiam ser consideradas, dentro do texto constitucional, na forma instituída pelas Leis Complementares nºs 7/70 e 8/70.

Os veículos normatizadores destas Contribuições, em junho de 1988, maculados de vício de origem, geraram reações diversas na comunidade jurídica, que também entendeu que os Decretos-leis nºs 2445 e 2449, de 1988, e o Decreto-lei nº 2072, de 1983, não comportavam delegação do legislativo ao executivo para expedição de normas de direito tributário e de finanças públicas.

Comungaram deste entendimento juristas do naipe de Paulo Barros de Carvalho, Hugo de Brito, Ives Gandra Martins, entre outros.

A jurisprudência dos nossos tribunais noticia a "Argüição de Inconstitucionalidade" nº 101394 do Tribunal Federal de Recursos, considerando ineficaz o art. 3º do Decreto 2072/83 com relação às entidades de assistência social:

"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 dos contribuintes...".

Relembre-se, por oportuno, que o recurso especial do Sr. Procurador da Fazenda Nacional trazido a confronto pautou-se no entendimento que a interpretação do art. 150, parágrafo 4º do CTN, leva à conclusão que se "a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, e expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário". Como o DL nº 2072, de 1983, fixou o prazo de dez anos, considera-se o prazo de dez anos da decadência.

Considero que o DL não se presta a normatizar o instituto da decadência. Entretanto, além das razões já expendidas, cumpre-me, também, trazer os seguintes argumentos.

O contribuinte recolheu o valor das contribuições sobre o faturamento, tendo sido autuado pelas parcelas que deixou de recolher que comporiam a receita operacional bruta, base de calculo das contribuições PIS-PASEP, introduzida pelos DLs. 2445 e 2449, de 1988. Ora, tais parcelas consideradas inconstitucionais pelo STF e foram consideradas improcedentes pela Câmara Recorrida.

A Câmara Recorrida, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento parcial para excluir a exação fiscal referente aos anos de 1985, 1986 e 1987 pelo prazo decadencial de cinco anos, previsto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. É este o objeto do recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional. (grifei)

Considero o auto de infração insubsistente, calcado em legislação declarada inconstitucional pelo Senado Federal. Todavia, é de se ressaltar que o recurso propugna pela decadência, abstendo-se de afrontar os DLs 2445 e 2449, bem colocados na peça decisória de primeira instância.

Ad argumentadum, para firmar minha posição perante este douto Colegiado, cabe-me, ainda, fazer as seguintes considerações.

Apesar do lançamento ter a característica de homologação, estamos diante de um lançamento direto ou de ofício praticado pela autoridade fiscal. Não há, no presente caso, a declaração de regularidade do ato praticado pelo devedor. No lançamento por homologação, todas as providências são efetivadas pelo devedor, cabendo à administração fazendária a tarefa de homologar o pagamento, que no caso, o imposto, deveria ser antecipado.

É correto assestar que o lançamento difere da homologação. O lançamento de ofício previsto no art. 142 do CTN constitui o crédito tributário, enquanto a homologação prenuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo. O lançamento declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. O lançamento certifica a dívida e a homologação certifica a quitação.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Acórdão unânime, conduzido pelo ilustre Ministro Demócrito Reinaldo, assim se pronunciou:

> "ora, feito o lançamento, no caso, mediante a declaração do devedor, impossível a subsequente homologação, porque esta é extintiva do crédito tributário que não havia sido pago. Em outras palavras só existe lançamento de ofício de tributo impago e só pode haver homologação de imposto já devidamente recolhido. O lançamento e a homologação são institutos jurídicos incompassíveis. Conforme lição de Paulo Barros de Carvalho, o lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir no mesmo epiteto." (Recurso Especial nº 75132/SP).

Por fim, resta tecer considerações sobre a Constituição Federal de 1988. A CF de 1988 cuidou genericamente das contribuições sociais no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, artigo 149, especificamente no título pertinente à ordem social, erigindo-as em fontes de financiamento da Seguridade Social a cargo dos empregadores, trabalhadores e sobre a receita de prognósticos, art. 195, I, II e III.

Do estudo das fontes de direito tributário e sua recepção no ordenamento constitucional, conclui-se que a essência de uma entidade, como a tributária, implica no exame do texto constitucional de conformidade com os princípios específicos, sendo inadmissível o hermeneuta tomar como ponto de partida norma expedida pelo legislador ordinário, uma vez que esta, sempre e irremediavelmente, deve respaldar em norma superior – a Constituição.

Embora o CTN tenha definido tributo, no art. 3º, é do plexo de preceitos contidos na CF que se deva extrair seu conceito, como sendo obrigação *ex lege*, de caráter compulsório, pertinente às materialidades e respectivas competências constitucionais, e pautadas por princípios conformadores de peculiar regime jurídico. O tributo é moldado e limitado consoante sua essência contida nos próprios lindes constitucionais. Cada tipo tributário contém notas distintivas, regras diferenciadas.

Partindo deste modelo constitucional, e do estatuído no art. 3º do CTN, conclui-se que tanto as denominadas contribuições previdenciárias (Lei nº 8.212/91) como as instituídas pela Lei Complementar nº 7/70 e Lei Complementar nº 70/91 atendem com precisão ao conceito legislado, pois são:

a) obrigações pecuniárias;
b) compulsórias, *ex lege*;
c) não se constituem em sanção de ato ilícito;
d) são cobradas mediante atividade administrativa.

A CF de 1988, atribui a tais exações, de modo expresso, regime tributário (art. 149) na medida em que as submeteu ao império das normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III) e aos princípios da legalidade (art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a), da anterioridade, não obstante fazê-lo mitigadamente em relação a este último (art. 150, III, b, c/c art. 195, § 6º).

É de se ponderar não ser fundamental a asserção de que as contribuições não são tributos, porque não lhes são aplicáveis todos os princípios conferidos aos impostos, taxas, a teor da regra firmada no art. 149 da CF. Desta forma, ressalte-se que o fato de não estarem sujeitas a determinadas normas que compõe o regime jurídico do tributo, não significa que as contribuições estejam excluídas do regime tributário.

O STF pacificou a controvérsia doutrinária sobre a natureza jurídica das contribuições especiais perante a CF de 1988 – RE nº 146733-9 – Pleno - Relator Ministro Moreira Alves. "A contribuição PIS-PASEP foi recepcionada como contribuição de Seguridade Social, arts. 195, I, e 201, IV, financiadora que passou a ser do programa do seguro desemprego e como contribuição social de interesse de categoria profissional, financiadora de abono anual a empregados".

Para melhor entendimento do instituto da decadência e da prescrição, é imprescindível trazer alguns ensinamentos sobre as fontes de direito tributário e sua aplicação, assim como os princípios da recepção da lei pela Constituição, Carta Política maior de um país.

Promulgada a Constituição Brasileira em 1988, os limites da investigação positivista se situam a partir da pressuposta norma fundamental. O passado só interessa na medida em que é recebido pela nova ordem jurídica. Encontra-se embutido na CF o quadro das fontes do direito tributário. A Lei Suprema cuida da necessidade de sua complementação por meio de normas situadas em escalões inferiores da estrutura normativa. Advirta-se que, segundo o grande mestre Aliomar Balieiro, as fontes de direito tributário podem ser chamadas de principais e complementares, estatuídas no art. 98 do CTN. Advirta-se também que,

segundo os grandes doutrinadores e segundo o direito positivo, os decretos e regulamentos expedidos pelo Presidente da República para a fiel execução das leis, não possuem no sistema jurídico brasileiro, poder inovador na ordem jurídica, ao contrário do que ocorrem em outras ordens jurídicas.

A partir da promulgação da Constituição, mediante a recepção de legislação anterior é de se considerar a norma recepcionada de eficácia plena. A fala do STJ é assim redigida:

> "Segundo as regras do direito intertemporal, impõe o primeiro princípio da legislação anterior, cujas disposições estejam em plena sintonia com o consagrado pelo novo ordenamento constitucional, com os olhos na garantia da perpetuação das relações sociais. Na ausência de lei federal superveniente, os institutos normativos devem ser efetuados nos moldes da legislação anterior, compatíveis com os preceitos estabelecidos na nova ordem jurídica constitucional" (STJ - Rp nº 0005745 - Relator Ministro Vicente Leal - DJ 12.05.97).
>
> "As questões antinômicas entre os preceitos da lei nova e os da legislação anterior se resolvem mediante a prévia demarcação, à luz de critérios constitucionais explícitos ou implícitos nos âmbitos materiais próprios de cada uma das fontes normativas." (STF - HC nº 71261 - Ministro Sepúlveda Pertence - DJ 24.06.94).

No âmbito do direito fiscal, a Lei Complementar ocupa o privilegiado lugar que o direito privado reservou à Lei de Introdução ao Código Civil. No campo do direito tributário, o art. 146 da CF de 1988 atribui papel primacial à Lei Complementar, fonte principal da nossa disciplina. Por intermédio da Lei Complementar são veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto normativo de lei complementar ganhou destaque, pelo que respeita ao disposto na letra *c* do inciso III do transcrito no art. 146 da CF, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência. A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda é "uma lei sobre leis de tributação". Deve a lei complementar limitar a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição, deve dispor sobre as regras da decadência.

Ocorre que até hoje não foi editada lei complementar de que cuida o art. 146 da CF, que elaborará as leis gerais para que o legislador ordinário elabore as leis específicas. Temos, pois, que laborar com os dados do direito positivo de que dispomos. Dados que levam em conta, no plano conceitual, os contornos genéricos de cada instituto do tributo, ou seja, categoria geral do direito, figura especifica do direito tributário e terreno diferenciado das contribuições sociais segundo a linha do direito previdenciário.

Em que pesem as respeitáveis opiniões da minoria deste Colegiado, não comungo do entendimento que se deva, na falta de legislação pertinente e específica, aplicar as

regras do Direito Civil ao instituto da decadência, aqui em exame. Antes da Constituição de 1988, autores de reconhecida seriedade, como Humberto Teodoro Júnior, sustentavam inserirem as regras disciplinadoras da prescrição e da decadência no âmbito de processo civil, e não do direito civil.

Filio-me, neste caso, ao entendimento esposado pelos Tribunais Superiores de nosso país. Cabe-me, então, trazer a fala destes órgãos:

> "É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineado no texto constitucional. Uma Constituição escrita não figura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica – dos Tribunais, especialmente, porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A Supremacia de que ela se reveste – enquanto respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa magna e eminente de velar por que essa realidade não seja desfigurada." STJ - ADIN 293-7 - Ministro Celso de Melo.

> "O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder Público eventualmente configuradora da restrição gravosa (a) *status libertatis* da pessoa (CF, art. 5º, XL); b) ao *status subjectionis* do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, a) e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI). Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos de efeitos retroativos." STF - ADIN 605-3 - Ministro Celso de Melo.

> "O Recurso Extraordinário é mecanismo de controle incidente da constitucionalidade de normas, cujo âmbito material, portanto, não pode ultrapassar o da questão prejudicial de inconstitucionalidade de solução necessárias para assentar premissa da decisão do caso concreto. O tributo, como resulta de sua explícita subordinação ao regime anteriormente mitigada do art. 195 § 6º da CF, que delas é exclusivo – é modalidade das contribuições para o funcionamento da Seguridade Social e não imposto novo da competência residual da União." STF - RE nº 150755-1 - Relator Ministro Sepúlveda.

Ressalte-se, de tudo que se transcreveu, que o fato fonte da obrigação tributária, é aquele definido em lei, editada esta em consonância com os princípios do direito e da eqüidade, sobre ser aplicável tão-somente quando observe a hierarquia regente em nosso

sistema, de inspiração Kelsiana, o que quer dizer que toda e qualquer lei tributária, que afronte o texto constitucional não será considerada como produtora de obrigações para o contribuinte.

A fala do Ministro Moreira Alves ensina que as acepções utilizadas pelo legislador constitucional devem ser entendidas pelo intérprete em sua acepção técnico-jurídica - RE nº 85373-SP.

No RE nº 166772-9, a Suprema Corte decidiu pela inconstitucionalidade da contribuição previdenciária incidente sobre remuneração paga a autônomos e administradores, por entender que, mesmo se considerando que a Constituição é Carta Política, não pode o intérprete do texto constitucional desprezar o sentido técnico de um vocábulo que expresse institutos consagrados pelo direito. Trago à colação, dos Senhores Conselheiros, cópias deste Acórdão.

"E tudo que até aqui foi transcrito, extrai-se o seguinte alcance da lei: "A lei não pode ter alcance incompatível com a Constituição".

Na ausência de lei válida tributando a espécie, a ela se aplica o princípio constitucional da estrita legalidade e tipicidade da cobrança de tributos.

É esta a lição do Supremo Tribunal Federal:

> "Os princípios constitucionais tributários assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal" ADIN nº 712-2-DF - Ministro Celso Melo.

Com efeito, cada tipo tributário contém notas distintivas, regras diferenciadas. Admite-se certa excepcionalidade ao princípio da legalidade para alguns impostos (art. 153, § 1º). O princípio da anterioridade não se aplica a alguns impostos (art. 153, I, II, IV, VI). As imunidades genéricas só se aplicam a impostos (art. 150, VI). As alíquotas seletivas são previstas para o IPI (art. 153, III, § 2º).

Resta registrar que o STF pacificou à controvérsia doutrinária sobre a natureza tributária da contribuição destinada ao funcionamento da Seguridade Social, art. 195, inciso I da Carta Magna:

> "Perante a Constituição de 1988 não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos, a que se refere o art. 145, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico. No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento – não só às referidas no art. 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao Sistema Tributário Nacional – têm natureza tributária, como também resulta igualmente da observância que devem ao disposto nos arts. 146, III, 150, I e

> III, mas também às relativas à Seguridade Social previstas no art. 195, que pertence ao título "DA ORDEM SOCIAL". Por terem esta natureza tributária é que o art. 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do art. 150 (cuja letra *b* consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a Seguridade Social prevista no art. 195, § 6º." RE nº 146733-9. Ministro Moreira Alves.

Por oportuno, é de grande relevância ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, após a EC nº 8/77, manifestou o entendimento que o FGTS por ter legislação específica, seu prazo decadencial é de 30 anos. Assim como as contribuições dos empregadores e empregados à Previdência Social, conforme disposto no art. 144 do LOPS, o prazo decadencial é de 10 anos. Este entendimento só foi esposado, após a EC nº 8/77 e só referente à estas contribuições.

O que é preciso verificar, é o texto constitucional e suas previsões em relação aos contribuintes destas exações, assim como as aberturas elencadas no inciso III, § 8º do art. 195, quando identifica como contribuintes: parceiro, produtor, meeiro, etc.

Dentro das exações contribuições sociais, no terreno da decadência e da prescrição, os limites consideram como dado jurídico positivo os dois sistemas de cobrança, fiscalização e gestão das diversas espécies de contribuições de seguridade social:

O sistema que regula as atividades do Fisco Federal, titular da capacidade ativa para a cobrança das contribuições sobre o faturamento (Lei Complementar nº 70/97) e sobre o lucro (Lei nº 7.689/88), integralmente mantida neste ponto pela Lei nº 8.212/91; e o sistema que adjudicia a sujeição ativa das contribuições incidentes sobre a folha de salários ao órgão da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91). A Lei nº 8.212/91 manteve sob regime jurídico especial as contribuições sobre a folha de salários, inclusive definindo prazos de decadência e prescrição.

A Lei Complementar nº 70/91, tendo criado a contribuição sobre faturamento também determinou que a ela seriam aplicadas as regras atinentes aos créditos tributários da União.

As Leis Complementares nºs 7/70 e 8/70 identificam-se, perante os julgados do Supremo, como contribuições sobre faturamento. E é como contribuições sobre o faturamento que devemos caracterizá-las no permeio de tempo após 1977 até 1988. Com a promulgação da CF de 1988, foram recepcionadas como contribuições de Seguridade Social (art. 195, I, 239, caput e § 3º) e como contribuição de interesses de categoria profissionais (art. 149, caput).

Não disse a Constituição que toda a sociedade é sujeito passivo das contribuições sociais. Disse, sim, quais pessoas a lei pode indicar como sujeitos passivos da seguridade social.

Assim exposto, impõe-se as seguintes conclusões:

Kelsen, afirmava que o objeto possível de conhecimento jurídico é o Direito Positivo, cuja investigação se inicia mediante estudo dos métodos de criação do direito. O grande mestre de Viena leciona: "A fonte do Direito não é outra entidade diversa do Direito, dotada de existência independente frente a este, por si mesma, a fonte é em todo caso, Direito; uma norma jurídica superior em relação com outra inferior, ou seja, o método de criação de uma norma inferior, determinado por outra, o qual constitui o conteúdo específico do Direito. As fontes do Direito estão, é certo, classificadas pela Constituição. Esta por seu turno, encontra fundamento de validade em certo pressuposto: a norma fundamental."

E é neste sentido que afirmamos que a Lei Maior (Constituição) pode servir como critério de interpretação a ser invocado pelos administradores em sei favor. Embora não obriga o administrado, vincula o Poder Público, e nessa medida é de extrema importância.

Assim, fácil é concluir que a mais importante fonte do Direito Tributário é a Constituição Federal. A Constituição Federal adjudica diretamente ao legislador comum o extenso catálogo de competência impositivas. Cumpre, então, indagar sobre o sentido e o alcance do art. 146 da CF quando cuidou das normas gerais.

A CF de 1946, dispondo acerca dos temas de direito financeiro e de previdência social, admitiu que a legislação estadual supletiva e a complementar poderiam tratar do mesmo assunto.

No sistema jurídico da CF de 1967, com as Emendas 1/69 e 8/77, a contribuição previdenciária, nos temas decadência e prescrição foram normatizadas formalmente por lei ordinária, à vista de não se olvidar que o CTN continua sendo lei ordinária. Entretanto, é de se considerar a Lei 5.172, de 1966, complementar à CF de 1967.

Coalescem também no ordenamento normativo brasileiro, agora, as competências do legislador complementar que editará as normas gerais. Neste sentido é que o fato objetivo está normativamente superado em face do que dispõe o art. 146, III, b da Lei Maior.

Não existe dentro do ordenamento constitucional de 1988, paradigmas para o embasamento da aplicação do Direito Civil às regras da prescrição e da decadência, frente à Carta Política.

Nestes termos, com base no art. 146 da CF de 1988, considero que não há suporte constitucional e legislação infra constitucional para se acatar o prazo decadencial de dez anos, no deslinde desta exação. Não considero o prazo previsto no art. 3º do Decreto 2052/83 como de decadência, o que me faz desprezá-lo como norma complementar de direito tributário. Como o recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional não afrontou o acórdão em julgamento, trazendo à colação paradigmas com a Lei nº 8.212/91, deixo-me de manifestar sobre tal lei ordinária, face ao princípio do repúdio ao julgamento *extra petita*.

Nego provimento ao recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, DF – em 09 de novembro de 1998

LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

A questão posta ao Colegiado cinge-se ao exame da decadência do direito de exigir o pagamento da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor (PASEP) no período de 1º de agosto de 1983 a 31 de julho de 1987.

A Fazenda defende que o prazo de decadência para o PASEP é de 10 anos, ex vi do disposto no Decreto nº 2.052/83, enquanto a Câmara recorrida entende que o artigo 10 deste Decreto diz respeito, exclusivamente, à prescrição do direito de cobrança e não à decadência.

A exigência fiscal decorre de recolhimento insuficiente de tributo, em virtude de exclusões indevidas, efetuadas pelo sujeito passivo, de receitas de serviços da base de cálculo da contribuição. Estamos, portanto, diante de lançamento efetuado pela autoridade estatal em razão de o contribuinte ter antecipado o pagamento da contribuição em desacordo com a legislação tributária.

O Supremo Tribunal Federal ao examinar a constitucionalidade das alterações introduzidas pelos Decretos-lei nº 2.445 e 2.449, de 1988, que modificaram as regras de determinação das Contribuições para o PIS e para o PASEP, assim se pronunciou no RE nº 148.754-2/93:

> "Ementa: Constitucional. Art. 55 – II da Carta Anterior. Contribuição para o PIS. Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988. Inconstitucionalidade.

I – Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190).

II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).

Inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445 e 2.449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS."

Tal julgamento analisou exclusivamente a contribuição para o PIS, embora os Decretos-lei citados tenham alterado, também, a contribuição para o PASEP e, por se tratar de idêntica situação jurídica, suas considerações podem ser estendidas a esta.

Os Decretos-lei 2.445 e 2.449, de 1988, foram tidos por inconstitucionais, na medida em que esta via legislativa, à luz da Constituição de 1967, é inadequada para regular a Contribuição ao PIS. O artigo 55 da Carta anterior estabelecia limitações a utilização esse instrumento normativo, permitindo regular, tão-somente, as matérias relativas a finanças públicas e a normas tributárias. A Contribuição ao PIS foi reputada como não tendo natureza tributária e não sendo matéria do âmbito das finanças públicas.

O ilustre Ministro Francisco Resek , relator do Acórdão, em passagem de seu voto, tratou assim a questão: "Para que algo seja **tributo**, é preciso que seja antes **receita pública**. Não se pode integrar a espécie quando não se integra o gênero. Dinheiros recolhidos não para ter ingresso no tesouro público, mas para, nos cofres de instituição autônoma, se mesclarem com dinheiros vindos do erário e resultarem afinal na formação do patrimônio do trabalhador: nisso o Supremo não viu natureza tributária, como, de resto, não viu natureza de finanças públicas. Não estamos aqui diante de **receita**."

É remansosa a jurisprudência da Suprema Corte sobre esta matéria, com reiteradas decisões nesse sentido (RE 158183/93, RE 141625/94, RE 148754/93, RE 141716, RE 185248, RE 170403/95, RE 161300/93).

Assim, como a aludida contribuição não tem natureza tributária, não há falar em aplicar as disposições do Código Tributário Nacional relativas à decadência, mas, tão-somente, as previstas em legislação específica.

O Decreto-lei nº 2.052, de 03/08/83, regulou a cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta para a contribuição para o PIS/PASEP, estabeleceu em seu art. 3º regras de guarda de documentos, a saber:

> "Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal anterior..."

Este dispositivo estabelece o dever de os contribuintes conservarem, pelo prazo dez anos, os documentos comprobatórios dos pagamentos e da apuração das bases de cálculo. O artigo 10 do mesmo Decreto, estatui prazo prescricional, a saber:

> "Art. 10 - A ação para cobrança das contribuições devidas ao PIS/PASEP, prescreverá no prazo de 10 anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento."

Da interpretação conjunta destes dois dispositivos, a meu sentir, não é possível alcançar a definição legal para o prazo decadencial das referidas contribuições. O artigo 3º apenas estatui a guarda de documentos, imposição coerente com a necessidade de cobrança dentro do prazo de prescrição previsto do artigo 10, não havendo razão para se inferir que estamos diante da decadência e não da prescrição. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida a partir da obrigação acessória de manter registros dos pagamentos.

Essa linha de raciocínio nos conduz a concluir que, antes de 1988, a decadência das Contribuições para o PASEP não estava definida no Decreto-lei nº 2.052 e, sequer, nas disposições do Código Tributário Nacional.

Qual seria, então, o diploma legal que regula a aplicação do instituto jurídico da decadência neste caso?

Walter Balera, ao examinar a decadência das contribuições previdenciárias, que também não tinham natureza tributária à luz do ordenamento jurídico anterior, enfoca o tema sob o seguinte prisma:

> "A administração previdenciária sempre entendeu que o lançamento – exercício do direito subjetivo público do Estado que decorre de imperativo legal – não estava sujeito, quanto às contribuições previdenciárias, a qualquer prazo decadencial, negando-se a aplicar o preceituado no CTN.
>
> Efetivamente, por inexistir lei específica, definindo **o momento em que se daria a perda do direito de se efetivar a apuração e o lançamento do crédito previdenciário** – eis o conceito jurídico de decadência – consideramos correto o entendimento administrativo.
>
> Cumpre insistir: o Código Tributário Nacional, com expressamente proclamou o respectivo art. 217, não regulou em tempo algum a matéria relativa à incidência e exigibilidade das contribuições sociais.
>
> Exaramos, assim, nossa primeira conclusão: o instituto jurídico da decadência não se achava definido em qualquer diploma legal no sistema jurídico anterior." (Grifos nosso)

Neste sentido, o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional SDF/PFN/RS/Nº 403, de 10/11/94 assim concluiu:

> "Em última análise, sustenta-se, ou não, que deve haver uma constituição de crédito tributário relativo à Contribuição ao PIS, por lançamento tributário, o fato é que essa constituiçaõ não está limitada por um prazo decadencial específico, podendo, teoricamente, dar-se até o último dia anterior da extinção do prazo – de 10 anos contados da

data prevista para o recolhimento – para ajuizar-se ação de cobrança (execução fiscal).

Ou seja, até há um limite máximo para a constituição do crédito tributário, em tais casos, que decorre, não de um prazo decadencial próprio, mas, sim, do próprio prazo prescricional que é dado para o ingresso da ação de cobrança."

Estou com tal entendimento. Tendo o Supremo Tribunal Federal pacificado a posição de que, no sistema jurídico anterior a Constituição de 1988, a contribuição ao PIS/PASEP não tinha natureza tributária e como não há disposição legal específica que defina o prazo de decadência para estas contribuições; o lançamento, na hipótese dos autos, não está sujeito a qualquer prazo decadencial, ficando limitada cobrança pelo prazo de prescrição previsto no artigo 10 do Decreto-lei 2.052/83.

Isto posto, dou provimento ao Recurso Especial.

Sala das Sessões, 9 de novembro de 1998

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA