



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Recurso nº : 201-117.914
Matéria : PASEP/DECADÊNCIA
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 26 de janeiro de 2004
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

DECADÊNCIA - PASEP— O direito à Fazenda Nacional constituir os créditos relativos para o PASEP, decai no prazo de cinco anos fixado pelo Código Tributário Nacional (CTN), pois inaplicável na espécie o artigo 45 da Lei nº 8212/91.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presente autos de recurso de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL.

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 a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Josefa Maria Coelho Marques e Otacílio Dantas Cartaxo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

Recurso nº : 201-117.914
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS.

RELATÓRIO

Em 21/12/2000 a empresa em tela foi autuada em decorrência de falta de recolhimento da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep e sofreu multa de lançamento de ofício de 75%.

O Auto de Infração, fls. 02/10, traz o seguinte enquadramento legal:

- arts. 1º, 2º, 3º e 4º da Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970; título 5, capítulo 2, seções 1, 2 e 3, do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 142, de 15 de julho de 1982;
- arts. 2º, 3º, 7º e 8º da Medida Provisória nº 1.249, de 14 de dezembro de 1995, e suas reedições posteriores;
- arts. 2º, 3º, 7º e 8º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.

Tempestivamente, em 19/01/2001, o sujeito passivo apresentou impugnação, fls. 61/65, instruída com os documentos às fls. 66/69, onde alega que:

1. a lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, permitia a exclusão da base de cálculo de vendas efetuadas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus. Sendo a restrição a essa possibilidade - imposta pela Lei nº 9004, de 16 de março de 1995-, por representar majoração da base de cálculo, somente é exigível noventa dias após sua entrada em vigor, segundo determina o §6º, do art. 195 da CRFB/88, sendo indevidas as glosas relativas aos meses de abril e maio de 1995;
2. é permitida a exclusão da base de cálculo da contribuição dos valores controversos, visto referirem-se a receitas de exportação de mercadorias nacionais, o que alcança os produtos importados que, nacionalizados, são posteriormente vendidos ao exterior. Apresentou amparo nas Leis nºs 7.714/98 e 9.004/95;
3. houve erros materiais no lançamento.

Da análise dos elementos constitutivos dos autos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba **considerou o lançamento procedente em parte**, cancelando R\$ 3.481.905,79 de contribuição para o Pasep, bem como a multa de ofício e os juros de mora correspondentes, determinando que se prossiga na cobrança do crédito mantido de R\$ 3.145.383,22 de contribuição e R\$ 2.359.037,32 de multa de ofício, além dos acréscimos legais.

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

A decisão foi assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/1995 a 30/05/1995, 01/12/1995 a 31/12/1995, 01/01/1998 a 31/10/1999, 01/12/1999 a 31/12/1999, 01/03/2000 a 31/03/2000

Ementa: BASE DE CÁLCULO. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

À luz da legislação de regência, não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição as receitas de vendas efetuadas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus.

BASE DE CÁLCULO. EXPORTAÇÃO. PRODUTOS IMPORTADOS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Quando a lei estabelece que apenas as receitas de exportação de mercadorias nacionais são passíveis de serem excluídas da base de cálculo da contribuição, não cabe o mesmo benefício em relação à exportação de produtos importados.

EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO.

A partir da edição da Medida Provisória nº 1.858, de 29 de junho de 1999, atualmente reeditada pela Medida Provisória nº 2.113, de 23 de fevereiro de 2001, são isentas da contribuição para o Pasep as receitas de exportação de mercadorias para o exterior, independentemente de se tratarem de mercadorias nacionais ou importadas.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

A contribuinte, não conformada com o deferimento parcial dado pela decisão de primeira instância, apresentou recurso voluntário em 22/05/2001, fls. 26/34, solicitando reforma da Decisão naquilo que não lhe foi proveitoso, mantendo-a nos pontos que lhe foram favoráveis.

Em sessão plenária de 13/11/01, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes deu provimento parcial ao recurso, mediante o Acórdão nº 201-75.323, assim ementado (fl. 110):

"PIS/PASEP – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – A Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu art. 146, III, b, que "cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributários". Por ter natureza tributária, a contribuição para o PIS/PASEP submete-se às normas do CTN, Lei nº 5.172/66, recepcionada pela nova Carta Magna como Lei Complementar. Nos termos do art. 150, §4º, do CTN (Lei nº 5.172/66) "se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação". *EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS IMPORTADOS – Nos termos do art. 5º da Lei Nº 7.714/88 e, posteriormente, do art 5º da Lei nº 9.004/95, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderia ser excluído da base de cálculo do PASEB, não contemplando a lei da hipótese de excluir o valor da receita da exportação de produtos importados. Somente a partir de 01.02.99, por força do disposto no art. 14, II, §1º, da MP nº 1.858, de 29.06.99, a exclusão estendeu-se às receitas de exportação de todas as mercadorias, sem qualquer distinção. **Recurso parcialmente provido.***"

Dessa decisão, o Procurador da Fazenda Nacional – amparado no artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 55, de 12/03/98 –, recorreu à instância especial alegando divergência jurisprudencial entre acórdãos, ou seja: a decisão contra qual se insurgiu deu interpretação à lei tributária divergente do exposto, em julgamento de caso semelhante, por outra também emanada da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por fim, a Fazenda Nacional demandou a reforma do Acórdão nº 201-75.323, a fim de afastar a decadência do lançamento, uma vez que foi efetuado dentro do prazo legalmente fixado de dez anos.

Pelo Despacho de fls. 101/104, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto pelo Procurador-Representante da Fazenda Nacional, visto tê-lo julgado como devidamente revestido dos requisitos de admissibilidade exigidos pela Portaria MF nº 55/98 (respeito ao prazo legal, demonstração fundamentada de divergência, comprovação documental da existência das duas ementas cujos acórdãos argüiu como paradigmas da diferença apontada).

Em tempo hábil, manifestou-se o sujeito passivo trazendo suas contra-razões, fls. 108/11, nas quais argumentou não ser coreto o propugnado pelo recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. Isso porque - no entender da contribuinte - o fato de ter pago o tributo, e não ter existido dolo, simulação ou fraude, leva o caso em questão ao abrigo do artigo 150, §4º do CTN e não da regra do art. 173, §1º. Arrimando o entendimento apresentado em jurisprudência do STJ e em doutrina.

Concluiu por espera ver julgado improcedente o recurso especial, mantendo-se a decisão do Acórdão nº 201-75.323.

É o relatório. 

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

VOTO VENCIDO

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

O recurso merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A teor do relatado, o apelo ora em análise cinge-se à questão do prazo decadencial para constituição do crédito tributário referente à contribuição para o Pasep. De um lado, a Fazenda Nacional defende a aplicação do prazo previsto no artigo 45 da Lei 8.212/1991, enquanto o recurso de ofício que foi confirmado pela Câmara Recorrida aplicou ao caso o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

¹A Contribuição para ao Programa de formação do Patrimônio do Servidor Público - Pasep, 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 a da homologação dos pagamentos antecipados, efetivamente realizados 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.

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

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

(...)

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, e tem como consequência a definitividade de tais procedimentos, bem como a extinção do crédito tributário na medida justa 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 esse crédito.

No caso 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 Pasep.

// *cup*

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

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, calculadas 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 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 2.052/1983 e, sobretudo, no 45 da Lei 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para o Pasep 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 deve então prevalecer: o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?

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

cy

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer²:

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

(...)

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

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

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

² TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p, 140 e 142.

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

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

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

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

(...)

A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributaria" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu 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 Cada Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.

Dai por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá "os tributos e suas espécies", nem "os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos discriminados na Constituição. A razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. Ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutilar. Sua função será meramente declaratória. Se for além disso, o legislador ordinário das 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, primeiramente, o Decreto-Lei nº 2.052/1983 prevendo o prazo decenal de decadência do Pis e do Pasep, e, posteriormente, a Lei 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, aí incluída o Pasep.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim é de 05 anos, como estabelecido na norma geral.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributaria, editada no âmbito das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para institui-las, é que vai

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

fixar os prazos decadenciais, cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

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



Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

norma geral, portanto, pode ser alterado por lei ordinária, tanto é verdade, que, atualmente os juros moratórios são calculados, por força de lei ordinária, com base na taxa Selic.

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

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

Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar.

Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Advirta-se, para lago, que a específica função da lei complementar tributária é em tudo e por tudo distinta da função básica da lei ordinária. Somente esta última restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar.

É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, da Lei Suprema).

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

(...)

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

A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: " uma lei sobre leis de tributação ". Deve, a lei complementar de que

*cuida o art. 146, III, da Superlei, **limitar-se a regular** o método pelo qual será contado o **prazo de prescrição**; deve dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar regras a respeito do reinício do curso da prescrição.*

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

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

o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das 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 prestigia-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

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

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

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

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 Pasep, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei 8.212/91, em razão de este diploma legal não mencionar 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 Pasep 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. 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, incluiu também o PIS e o PASEP.

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.

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

Examinemos mais detidamente essas contribuições. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art.239). Não estão sujeitos à anterioridade (art. 149, art. 195, §. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, §. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar de sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, §. 4º.; art. 154, I); a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, § 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

Com esse entendimento do STF, o que já era bastante evidente no Texto Constitucional, restou extrema de dúvida que o PASEP 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.

Posto isso, e considerando que a ciência do auto de infração ao sujeito passivo deu-se em 21/12/2000 e que os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre abril/1995 a março/2000, voto no sentido de dar provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional para afastar a decadência reconhecida pelo acórdão *a quo*.

Sala das Sessões – DF, 26 de janeiro de 2004


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

A meu entendimento não merece reparos a decisão recorrida.
Fundamento.

A jurisprudência majoritária do Egrégio Conselho de Contribuintes, com relação à questão do prazo decadencial para a constituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, posiciona-se no sentido de que o prazo é de cinco anos, conforme, aliás, entendimento majoritário deste Colegiado Superior.

O prazo decadencial para o PASEP é de cinco anos, devendo-se subordinar a Fiscalização para fins de preservar seu direito de efetuar o lançamento (de ofício) ao disposto nos artigos 150, § 4º; e 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, ou seja, aplicáveis quando houver pagamento ou não do tributo em questão, respectivamente.

Feitas tais considerações, que já nos permitem definir o termo inicial de contagem do prazo decadencial do PASEP, cumpre que se façam agora algumas observações complementares acerca da extensão em si deste prazo, antes que se defina os efeitos de tudo quanto se expôs e se exporá, sobre os créditos constituídos no presente processo. É que remanescem dúvidas, entre tantos quantos operam a legislação tributária, quanto ao prazo de decadência para esta contribuição, em razão da superveniência de vários atos legais que versaram direta ou indiretamente sobre a matéria. De se ver.

Antes de tudo, reafirme-se o óbvio: as contribuições para fiscais, das quais a Contribuição para o PASEP é um exemplo, estão expressamente incluídas na Carta Magna de 1988, em seu artigo 149, que as recepcionou e deu-lhes nova vestimenta, mesmo que não lhes tenha transmutado suas naturezas jurídicas.

Se tal inclusão, no entanto, é certamente suficiente para qualificá-las como tributos, exteriorizada fica, ao menos, a preocupação do constituinte em submetê-las à influência de alguns ditames da legislação tributária, entre os quais, por força da remissão feita pelo dispositivo retrocitado ao inciso III do artigo 146 da mesma lei máxima, inclui-se a submissão aos prazos decadenciais e prescricionais do CTN⁴.

⁴ "1. É princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o artigo 146, III, "b", da CF. (...)." Agravo de Instrumento nº 468.723-MG, Ministro relator Luiz Fux, r. decisão publicada no DJU, I, de 25.3.2003, fls. 216/217

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

No entanto, ao contrário do que ocorreu com as demais contribuições (FINSOCIAL, COFINS e CSLL), que tiveram, **por força de discutível legislação superveniente – Lei nº 8.212/91** – seus prazos de decadência alterados para 10 (dez) anos, tal não ocorreu com o PIS, mantido então para tal exação os prazos decadenciais e prescricionais do CTN (arts. 150 e 173).

E tal afirmativa se faz na esteira da jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal, que sobre o prazo de decadência para o PIS, assim concluiu:

“(…)

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 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239). (...). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar, para a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); (...).

(…)

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). (...). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. **É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, “b”). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição, inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).**

(…)

O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições da seguridade social.”⁵

Aliás, o Superior Tribunal de Justiça também já encampou a aludida tese sustentada pela Corte Suprema, em parte acima transcrita, conforme se pode depreender da leitura da ementa referente ao acórdão publicado no D.J.U., Seção I, de 4/10/2004:

“AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO, PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS, CONTADOS DO FATO

⁵ RE 148754-2/RJ, Min. Relator Francisco Rezek, acórdão publicado no DJU de 4/3/1994, Ementário nº 1735-2; e, RE 138284-8/CE, Min. Relator Carlos Velloso, acórdão publicado no DJU de 28/8/1992, Ementário nº 1672-3

Processo nº : 10768.006079/2001-53
Acórdão nº : CSRF/02-01.531

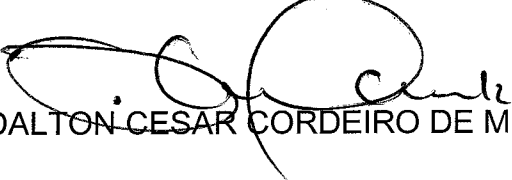
GERADOR, PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A orientação firmada pelo v. acórdão recorrido está em consonância com o entendimento deste Sodalício. Nesse sentido, bem ponderou a insigne Ministra Eliana Calmon que “nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, parágrafo 4º, do CNT). Somente quando não há pagamento, antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN” (REsp 183.063/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 13.08.2001).
Agravos regimentais a que se nega provimento.”⁶

In casu, portanto e em razão do acima exposto, quanto aos créditos tributários objetos do Auto de Infração lavrado, **procedente é o acórdão recorrido que declarou decaído o direito de a Fazenda Nacional lançar os valores referentes aos fatos geradores ocorridos em abril e maio de 1995, relativos ao PASEP.**

Em conclusão, voto pela negativa de provimento ao recurso interposto, conforme acima apontado.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2004


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

⁶ AgRg no Recurso Especial nº 413.265/SC, Ministro relator Franciulli Neto, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça