



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 23 / 08 / 2004
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10940.000293/2001-58
Recurso nº : 122.105
Acórdão nº : 201-77.371

Recorrente : INPACEL – INDÚSTRIA DE PAPEL ARAPOTI S/A
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº RD 201-122105

PIS. DECADÊNCIA.

Tratando-se a matéria decadência de norma geral de direito tributário, seu disciplinamento é versado pelo CTN, no art. 150, § 4º, quando comprovada a antecipação de pagamento a ensejar a natureza homologatória do lançamento, como no caso dos autos. Em tais hipóteses, a decadência opera-se em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, independentemente da espécie tributária que estejamos analisando. A Lei nº 8.212/91 não se aplica à contribuição para o PIS, vez que a receita deste tributo não se destina ao orçamento da seguridade social, disciplinada, especificamente, por aquela norma.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INPACEL – INDÚSTRIA DE PAPEL ARAPOTI S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidas as Conselheiras Adriana Gomes Rêgo Galvão e Josefa Maria Coelho Marques.

Sala das Sessões, em 2 de dezembro de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Jorge Freire
Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, Roberto Velloso (Suplente), Hélio José Bernz e Rogério Gustavo Dreyer.



Processo nº : 10940.000293/2001-58
Recurso nº : 122.105
Acórdão nº : 201-77.371

Recorrente : INPACEL – INDÚSTRIA DE PAPEL ARAPOTI S/A.

RELATÓRIO

Versam os autos sobre lançamento de ofício para cobrança de diferenças relativas ao PIS de julho/1995 a março de 1996, tendo em vista o entendimento do Fisco de que certas vendas, supostamente equiparadas a exportação indireta, não foram ofertadas à tributação. Sobre tal diferença incidu o lançamento sob exame. A ciência do auto de infração foi em 30/03/2001 (fl. 116).

Mantida a exigência fiscal em sua inteireza, contra a r. decisão foi interposto o presente recurso, que, em suma, alega ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, que a alíquota aplicável seria a de 0,65% e que a receita de vendas equiparadas à exportação não compõe a base de cálculo do PIS.

Foram arrolados bens para recebimento e processamento do recurso (fls. 227/228 e 233).

É o relatório.

Ass.



Processo nº : 10940.000293/2001-58
Recurso nº : 122.105
Acórdão nº : 201-77.371

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

A decisão *a quo* entende que o prazo decadencial do PIS é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, com fundamento no art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 e no art. 45, I, da Lei nº 8.212/1991.

Com a devida vênia, divirjo desse entendimento. Ocorre que dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias¹, quando passou a ser cediço que a redação do art. 5º do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo o PIS uma espécie de contribuição social, por conseguinte um tributo, a ele se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre a decadência.

E para mim, estreme de dúvidas, que a matéria da decadência é norma geral de direito tributário. A consequência danosa do entendimento contrário é a oportunidade que se abre para que cada ente tributante possa editar leis sobre prazos decadenciais em relação aos tributos de suas competências, o que poderia levar à existência, em tese, de mais de cinco mil prazos decadenciais diferentes em relação, v.g, ao IPTU, dado o número de municípios hoje existentes. Poderia permitir, também, que o Congresso Nacional editasse tantos prazos decadenciais distintos quantos fossem os tributos de competência da União. Ou seja, um verdadeiro caos, que só conduz em um sentido: a insegurança jurídica aliada à falta de racionalização do sistema tributário, já deveras complexo e inacessível ao homem médio brasileiro.

Aliomar Baleeiro² já nos ensinava que desde a Constituição Federal de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas, como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra “Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro”³, historia o termo “normas gerais de direito financeiro”, quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda nº 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

“Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:

¹ Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário nº 146.733, embora esse julgado seja relativo à Cofins, mas ambas espécies de contribuições sociais.

² *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi – 11ª ed. 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.

³ 1ª ed., São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.



Processo nº : 10940.000293/2001-58
Recurso nº : 122.105
Acórdão nº : 201-77.371

'... visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral'.

....

Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhecerá o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc ..." (grifei)

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui que a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não macula o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos⁴, mas, muito pelo contrário, delimita o pacto e racionaliza o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa De Santi:

"Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No mesmo sentido se posiciona Luciano Amaro⁵, quando afirma:

"É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina 'geral' do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

⁴ Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.

⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Processo nº : 10940.000293/2001-58
Recurso nº : 122.105
Acórdão nº : 201-77.371

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos" (sublinhei)

No mesmo rumo asseverou Souto Maior Borges⁶, quando afirmou:

"Diversamente (em relação às normas gerais de direito financeiro), ocorre com as normas gerais de direito tributário que, materialmente e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1º, somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar."

E, por fim, conclui o mestre pernambucano:

"... o âmbito material de validade tanto da norma geral de direito tributário, quanto da norma geral de direito financeiro, e portanto os respectivos âmbitos de aplicação, transcendem o campo dos interesses exclusivos da União."

A Constituição atual, em seu art. 146, III, "b", procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), conforme demonstrara Hamilton Dias de Souza⁷, quando expressamente arrolou a decadência tributária como norma geral de direito tributário.

Dessarte, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a "escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro", pois minha posição pessoal é que as hipóteses listadas nas alíneas do art. 146, III, da Carta Federal, somente podem ser veiculadas por meio de lei complementar nacional, já que a própria Constituição definiu que a matéria de decadência é norma geral de direito tributário.

E hoje o CTN, ao menos em seu Livro Segundo, é lei nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu art. 173, quer pela leitura feita do art. 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação. Não vejo como não dar eficácia a norma decadencial prevista no CTN, em detrimento daquela prevista em lei ordinária, independentemente da espécie tributária que estejamos versando. Por isso minha divergência com o fundamento da decisão *a quo*, vez ela entender que a Lei nº 8.212/91 é que dispõe sobre a decadência das contribuições sociais.

E, nesse passo, mais uma divergência, pois, a meu ver, o art. 45 da Lei nº 8.212/91, sequer refere-se ao PIS, já que aquela norma versa sobre contribuições sociais

⁶ In Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.

⁷ "O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulação das limitações e conflitos de competência – que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de municípios, e mesmo de estados membros exige uma formulação jurídica global, que garanta a unidade e racionalidade do sistema". "Normas Gerais de Direito Tributário", in Direito Tributário, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p. 30/35.



Processo nº : 10940.000293/2001-58
Recurso nº : 122.105
Acórdão nº : 201-77.371

destinadas ao orçamento da seguridade social, e este tributo, embora também uma contribuição social, mas de natureza genérica, destina-se, mais especificamente a partir da Carta de 1988, ao financiamento do programa de Seguro-Desemprego⁸.

Pelo esposado, que, a meu juízo, ao PIS aplicam-se as normas sobre decadência dispostas no CTN (e não as do Decreto-Lei nº 2.052/83), estatuto este recepcionado com o *status* de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao entendimento de que norma mais específica, mas com o *status* de lei ordinária, possa sobrepujar o estatuído em lei complementar vigente sobre mesma matéria, mormente tratando-se de norma geral de direito tributário, que entendo, como exposto, ser o caso da decadência para constituir o crédito tributário.

Embora claudicante quanto à decadência em tributos lançados por homologação, veio recentemente a Primeira Seção do STJ posicionar-se em sentido contrário ao anteriormente, quando então entendia que *"Não tendo a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita ..."*⁹.

A decisão nos Embargos de Divergência nº 101.407/SP no Resp nº 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pág. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, ficou assim ementada:

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos."

Como no presente caso houve antecipação de pagamento, caracterizando o lançamento por homologação, a decadência, *in casu*, rege-se pelo art. 150, § 14, contado-se a partir da ocorrência do fato gerador cinco anos.

Face a tal, considerando que o lançamento inclui fatos geradores ocorridos até março de 1996, e sendo a ciência do lançamento datada de 30/03/2001, declaro integralmente decaído o lançamento.

Tendo em vista o retrocedido, por prejudicado, deixo de analisar as demais questões controvertidas no recurso.

⁸ STF, Pleno, RE nº 169.091-7/RJ, DJU 04/08/1995.

⁹ Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.



Processo nº : 10940.000293/2001-58
Recurso nº : 122.105
Acórdão nº : 201-77.371

CONCLUSÃO

Com base em todo o exposto, dou provimento ao recurso para, no mérito, declarar o lançamento decaído.

Sala das Sessões, em 2 de dezembro de 2003.

JORGE FREIRE