



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10980.013648/98-45  
Recurso nº : 201-112835  
Matéria : PIS  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
Interessado : BERNARD DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS  
INDUSTRIALIS E MÁQUINAS AGRÍCOLAS LTDA.  
Sessão de : 11 de maio de 2004  
Acórdão nº : CSRF/02-01.698

DECADÊNCIA - PIS/FATURAMENTO- O direito à Fazenda Nacional constituir os créditos relativos para a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), 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 presentes autos do recurso 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) e Josefa Maria Coelho Marques que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes conselheiros: ROGÉRIO GUSTAVO DREYER; LEONARDO DE ANDRADE COUTO; FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10980.013648/98-45  
Acórdão nº : CSRF/02-01.698

Recurso nº : 201-112835  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

A empresa acima identificada foi autuada em decorrência da falta de recolhimento da contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, referente aos períodos de: janeiro a março/1992; maio e junho/1992; julho/1994; setembro/1994 a janeiro/1995; março a outubro/1995; junho e julho/1997 (fls. 12/14).

Na peça impugnatória, justifica-se a contribuinte sob a alegação de que, ao amparo de medida judicial, efetuara procedimentos legítimos de compensação do tributo. Reportando-se ao artigo 150 do CTN, a impugnante argüie a decadência dos lançamentos dos créditos tributários correspondentes aos fatos geradores anteriores a outubro/1993 (fls. 247/261).

Da análise dos elementos constitutivos dos autos, a Delegada da Receita Federal de Julgamento em Curitiba manifestou-se pela procedência da ação fiscal (Decisão nº 636, de 20/08/1999, fls. 282/293).

Em sessão plenária de 22/05/2002, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiu - por unanimidade de votos - dar provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo conforme se verifica do Acórdão nº 201-76.110, assim ementado (fl. 321):

**"NORMAS PROCESSUAIS. AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

*O prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, conforme estampado no CTN.*

**PIS. ISENÇÃO. LEI Nº 7.714/88 PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO.** O art. 5º, § 2º, c, da Lei nº 7.714/88, estabelecia que a exclusão do valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais da receita operacional bruta não alcança as vendas efetuadas a estabelecimento industrial para industrialização de produtos destinados a exportação.

Recurso provido em parte."

*M  
mf*

*B  
Bd*

Nos termos do voto do relator (fls. 324/327), às contribuições sociais se aplica o disposto no artigo 146, III, b, da CF/1988 e o prazo decadencial para constituição dos créditos tributários é, portanto, aquele fixado pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 150, § 4º: 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Deste modo, em se tratando de auto de infração datado de 05/11/1998 referente à exigência de valores relativos ao período compreendido entre janeiro/1992 e julho/1997, o Acórdão nº 201-76.110 declarou decaídos os lançamentos relativos aos fatos geradores anteriores a 06/11/1993.

Insurgindo-se contra o julgado em epígrafe, o Procurador da Fazenda Nacional recorreu à instância especial - ao amparo artigo 5º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - sob a alegação de interpretação divergente da legislação tributária quanto ao entendimento firmado sobre a tese de semestralidade do PIS, bem como sobre o prazo decadencial para constituição do crédito tributário em causa (fls. 329/373).

Segundo o recorrente, a interpretação adequada da regra inserta no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70 está consignada no Acórdão nº 202-11.107 - apresentado como paradigma às fls. 365/373 - cuja ementa se transcreve:

*"PIS - I) BASE DE CÁLCULO E PRAZO DE RECOLHIMENTO - O fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento. O art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. A melhor exegese deste dispositivo é no sentido de a lei regular prazo de recolhimento de tributo. II) ENGARGO DA TRD - Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91. III) RETROATIVIDADE BENIGNA - A multa de ofício, prevista no art. 4º, inc. I, da Medida Provisória nº 297/91, combinado com o art. 37 da Lei nº 8.218/91, e no art. 4º, inc. I, da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. I, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. Recurso provido em parte."*

No tocante à questão da decadência, reportando-se ao argumento de que "diante da ausência de recolhimento antecipado não há que se falar em

homologação de pagamentos”, o Procurador afirma que, na hipótese dos autos, o prazo a ser observado pelo Fisco para lançamento da contribuição ao PIS não é aquele previsto nos artigos 150 e 173 do CTN, mas, sim, o preceituado no Decreto nº 92.698/86 (artigo 102), no Decreto-Lei nº 2.049/83 (artigo 9º) e na Lei nº 8.212/91 (artigo 45), cuja orientação define o prazo decadencial de 10 anos a partir da ocorrência do fato gerador. Como representantes da linha interpretativa contrária à adotada pela Câmara recorrida, foram indicados os Acórdãos de nºs 202-11.524 e 203-03.564, assim ementados (fls 341 e 360, respectivamente):

*“FINSOCIAL - DECADÊNCIA - Na ausência de recolhimento antecipado, não há que se falar em homologação de pagamentos. Não tendo havido pagamento, tem o Fisco o prazo de dez (10) anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário, e portanto rejeitada a decadência. Precedentes do STJ. ALÍQUOTA - Empresa exclusivamente prestadora de serviços - na falta de comprovação de recolhimentos exigidos da exação fiscal, tornam-se devidos na alíquota dos 2%. CONSECTÁRIOS DO LANÇAMENTO - Devida a utilização da UFIR uma vez que aplicada conforme a legislação vigente. Recurso a que se nega provimento.”;*

*“FINSOCIAL - ALÍQUOTA - DECADÊNCIA - Quanto à Contribuição ao FINSOCIAL, a prescrição não é a prevista no art. 173 do CTN, é a de 10 (dez) anos prevista no art. 103 do Decreto nº 92.698/86, art. 9º do Decreto-Lei nº 2.049/83, e art. 45 da Lei nº 8.212/91. Empresa de atividade mista recolhe a Contribuição ao FINSOCIAL sob a alíquota de 0,5%, na conformidade do art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.940/82. Rejeita-se a preliminar de decadência, à míngua de previsão legal, e dá-se provimento, em parte, ao recurso voluntário, para reduzir a alíquota a meio por cento.”*

Pelo Despacho de fls. 374/377, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto pelo Procurador-Representante da Fazenda Nacional, vez que devidamente revestido dos requisitos de admissibilidade exigidos pela Portaria MF nº 55/98: tempestividade do apelo, comprovação e demonstração da divergência argüida. No caso, restou caracterizado o dissídio quanto: 1) ao entendimento firmado sobre a sistemática prevista no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70 (prazo de recolhimento x base de cálculo/semestralidade da contribuição ao PIS); e 2) ao prazo decadencial estabelecido para constituição dos créditos tributários de PIS (05 ou 10 anos, contados da ocorrência do fato gerador).

*M  
CJ  
GL*

Processo nº : 10980.013648/98-45  
Acórdão nº : CSRF/02-01.698

Mediante o EDITAL Nº 003/2003 (fl. 383), a contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 201-76.110 e do recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional.

Tendo em vista a ausência de contra-argumentação, por parte do sujeito passivo, ao recurso especial da Fazenda Nacional, o SECAT/DRF-Curitiba encaminhou os autos para prosseguimento (fl. 384).

É o relatório.

*Muf*      *GD*

V O T O   V E N C I D O

Conselheiro-Relator HENRIQUE PINHEIRO TORRES:

O recurso de divergência apresentado pelo Procurador da Fazenda Nacional é tempestivo e, quanto à matéria da decadência, atende aos pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, merecendo ser conhecido neste tópico. Todavia, no que pertine à semestralidade da base de cálculo do Pis, não deve ser tal matéria apreciada pelo Colegiado, pela simples razão de não haver sido objeto do acórdão recorrido.

Desta feita, a questão que se apresenta a debate cinge-se ao prazo decadencial para constituição do crédito tributário referente à contribuição para o Pis. De um lado, a Fazenda Nacional defende a aplicação do prazo previsto no artigo 45 da Lei 8.212/1991, enquanto o acórdão recorrido aplicou ao caso o do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

<sup>1</sup>A Contribuição para ao Programa de Integração Social - Pis, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributária, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e 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

<sup>1</sup> 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.

administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

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

O prazo fixado no parágrafo retocitado, 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.

Passemos, então, 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 aos contribuintes a obrigação de conservarem pelo prazo de 10 anos

todos os documentos comprobatórios dos recolhimentos efetuados e da base de cálculo do PIS.

*Art 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, 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 decadêncial 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 PIS é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esses artigos parecem ser incompatíveis com o art. 173 do CTN já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo 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

*cup G*

complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado pela maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer<sup>2</sup>:

*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 altopiano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá

---

<sup>2</sup> TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p, 140 e 142.

apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

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

*A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a 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 as normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos,*

*M  
muf*

*Gd*

*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, na qual se inclui a contribuição para o Pis.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das

*mf*  
*cmf*

*GJ*

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 tributária, editada no âmbito das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para institui-las, é que vai 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 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.*

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

*É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador libera 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 Carrazza<sup>3</sup>:

*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.*

---

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

*Cuy*

*Gd*

*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 abstrato 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 complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.*

*Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prespcionais 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 prespcionais, tratam de matérias reservadas à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prespcionais e decadenciais para um tipo de tributo federal.*

Não se alegue que a Contribuição para o PIS, 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 PIS entra justamente no item relativo à previdência social, como fonte de recurso para o financiamento do seguro desemprego, conforme deixam explícito os artigos 239 e 201, inciso IV, da CF/88. 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.

Outro não é o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, manifestado pelo Ministro Carlos Velloso, Relator do Recurso

*11  
an*

*GS*

Extraordinário (RE) nº 138.284-CE, entre outros, quando ficou assentada a seguinte classificação das contribuições:

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

Examinemos mais detidamente essas contribuições. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAI, 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 Pis está inserido no rol das contribuições da seguridade social e, como tal, está sujeito ao prazo decadencial estabelecido pelo artigo 45 da Lei 8.212/91.

Posto isso, e considerando que a ciência do auto de infração ao sujeito passivo deu-se em 06/11/1998 e que os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 31/01/1992 e 31/07/1997, voto no sentido de não admitir o recurso na parte referente à semestralidade e dar-lhe provimento na parte conhecida para afastar a decadência declarada pelo acórdão recorrido.

Sala das Sessões-DF, em 11 de maio de 2004.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

  
Cpt

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro-Redator DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Com relação ao recurso interposto, tem-se que a matéria em exame refere-se à inconformidade para com Acórdão da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que entendeu por acolher preliminar de decadência manifestada pela contribuinte.

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 PIS 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 PIS, 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 parafiscais, das quais a Contribuição para o PIS 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 CTN<sup>4</sup>.

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 conclui:

“(...)

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

<sup>4</sup> “I. 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

incluímos entre as contribuições da seguridade social.”<sup>5</sup>

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:

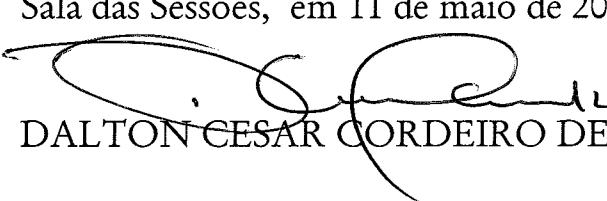
“AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL.  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE  
PAGAMENTO, PRAZO DECADENCIAL DE CINCO  
ANOS, CONTADOS DO FATO GERADOR, PARA  
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

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 CTN). 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).  
Agravo regimental a que se nega provimento.”<sup>6</sup>

*In casu*, portanto e em razão do acima exposto, quanto aos créditos tributários objetos do Auto de Infração lavrado, procedente é a manifestação *preliminar* de inconformidade reconhecida à interessada.

Destarte, na esteira do melhor entendimento aplicável ao caso, externado pelo Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça e pelo Conselho de Contribuintes, nas decisões acima transcritas, voto pela negativa de provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2004.

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

<sup>5</sup> 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

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