



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10983.005663/98-16
Recurso nº : 201-111871
Matéria : PASEP
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S/A
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 12 de maio de 2003
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

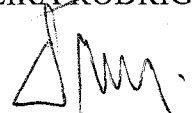
PROCESSUAL. RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. - Não existe a concomitância entre os processos se o contribuinte não expressa, no processo judicial, o seu interesse em ver apreciada a matéria concomitante, mormente se já contemplado, na esfera administrativa, o direito almejado.

PIS/PASEP. DECADÊNCIA. - Aplica-se ao PIS/PASEP, por sua natureza tributária, os prazos decadenciais estatuídos nos artigos 173 e 150 § 4º do CTN.
Recurso 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, pelo voto de qualidade REJEITAR a preliminar suscitada, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Dalton César Cordeiro de Miranda, Josefa Maria Coelho Marques e Otacílio Dantas Cartaxo, e, no MÉRITO 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 Rogério Gustavo Dreyer


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 FEV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, E FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE E SILVA

Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

Recurso nº : 201-111871
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S/A

RELATÓRIO

Trata-se de divergência jurisprudencial argüida pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 201-73.838, de 07/06/00, que negou provimento ao recurso de ofício da DRJ em Florianópolis, nos termos da ementa de fls. 787, a seguir transcrita:

“PASEP – RECURSO DE OFÍCIO – DECADÊNCIA – Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no CTN, por força do disposto no art. 146, inciso III, letra “b” da Carta Constitucional de 1998, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre prescrição e decadência tributários. Recurso de ofício que se nega provimento.”

A matéria da qual se recorre - ao amparo do artigo 32, inciso II, da Portaria MF nº 55/98 - cinge-se, pois, à questão do prazo decadencial para constituição de crédito tributário da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP.

O auto de infração que originou o processo foi lavrado por insuficiência de recolhimento da contribuição para o PASEP, incidente sobre fatos geradores ocorridos no período de janeiro/90 a agosto/98, resultando na exigência de R\$ 21.169.510,27 (acrescidos de multa e juros de mora).

A decisão de primeira instância, proferida em 27/04/99, julgou parcialmente procedentes as razões impugnatórias da contribuinte, quanto à arguição da preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário exigido (fls. 701/714). Fundamenta-se a autoridade monocrática, argumentando que, embora não tenham sido revogadas, as normas do Decreto-Lei nº 2.052/83 - que fixavam o prazo decadencial de 10 anos - também não foram recepcionadas pela atual Constituição Federal, no que se refere ao PASEP, porquanto a recepção de tais normas, com eficácia de lei complementar, somente ocorreu com relação às demais contribuições parafiscais destinadas ao financiamento da seguridade social (artigo 45 da Lei nº 8.112/91). O que se justifica pelo fato de a contribuição para o PASEP não está compreendida no artigo 195, I, da Carta Magna, que trata da

Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

Seguridade Social, mas, sim, no seu artigo 239 que trata das Disposições Constitucionais Gerais.

Manifesta-se, pois, a autoridade julgadora de primeira instância pelo prazo decadencial de 5 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme dispõe o artigo 173, I, do CTN. Nestes termos, conclui pela procedência parcial da alegação da autuada, determinando o cancelamento da parcela da exigência relativa aos fatos geradores anteriores a dezembro/92, vez que alcançados pela decadência à época da autuação. Dessa decisão, o Delegado da DRJ em Florianópolis recorreu de ofício ao Segundo Conselho de Contribuintes, em cumprimento ao artigo 3º da Lei n 8.748/93 (fls. 714).

Pelo MEMO SASIT nº 204/1999, datado de 08/07/99 (fls. 745/746), encaminha-se ao chefe da SASAR/DRF/SC documentação referente ao Mandado de Segurança nº 99.0004098-8 - em trâmite na 6ª Vara Federal - impetrado pela empresa contra o Delegado da Receita Federal de Florianópolis. O chefe da Seção de Tributação solicita, então, que tais documentos sejam acostados aos autos dos processos administrativos nºs 10983.005664/98-71 e 10983.005663/98-16, para que não reste dúvida quanto à opção feita pela contribuinte de discutir, na esfera judicial, o mérito dos lançamentos de ofício da COFINS e do PASEP, respectivamente.

Os documentos acima referidos, juntados às fls. 747/778, esclarecem que o mandado de segurança, que inicialmente objetivava dar seguimento ao recurso voluntário sem o depósito de 30% da exação fiscal questionada, passou a fustigar - mediante emenda à petição inicial - o próprio mérito da exigência fiscal. Inclusive, em relação ao PASEP, a impetrante pede seja reconhecida a imunidade tributária, em não o sendo, seja "reconhecida a incidência de decadência sobre eventuais créditos tributários, que estariam fora do prazo decadencial de 5 anos, contados, no máximo, a partir do início da ação fiscal (19/10/98)." Assim, reformulado o objeto da ação inicial, a interessada passou a pleitear: a concessão de liminar para suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, ao final, a extinção definitiva deste (fls. 758). Registre-se que o pedido de emenda à inicial data de 14/06/99 (fls. 752/755), complementando-se com o Documento de fls. 757/758, datado de 21/06/99.

Em sessão plenária de 07/06/2000, o recurso de ofício foi apreciado pela 1ª Câmara do 2º CC, negando-se-lhe provimento por unanimidade de votos mediante o Acórdão

Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

nº 201-73.838 (fls. 787/796). Sobre a matéria posta em debate, a decisão de segunda instância ressalta que, em se tratando de lançamento com conotação suplementar - vez que a autuação se deu por insuficiência de recolhimento (e não por ausência total do pagamento), o que significa que o lançamento do crédito tributário já havia ocorrido quando da antecipação do pagamento por parte da contribuinte e quando da homologação destes recolhimentos por parte da administração -, a questão do decurso do prazo decadencial de a Fazenda Pública exercer seu direito de constituir o crédito tributário deve observar os ditames do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN. Assim, posiciona-se pelo prazo de cinco anos contados, porém, da ocorrência do fato gerador, e não a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - conforme entende a decisão singular. Deste modo, o entendimento esposado no voto condutor do julgado em epígrafe dá uma abrangência ainda maior do que o firmado pela decisão de primeira instância. Ou seja, o crédito tributário ali exonerado é menor do que o valor que seria exonerado se a decisão singular houvesse julgado conforme a posição defendida em segunda instância administrativa.

No recurso especial então interposto contra o Acórdão nº 201-73.838, o Representante da Fazenda Nacional contesta a adoção do prazo de cinco anos para lançamento do crédito tributário (fls. 798/803). Alega interpretação divergente da legislação tributária, sob o argumento de que o Decreto-Lei nº 2.052/83 - ao dispor sobre a cobrança do PIS/PASEP - determina expressamente, em seus artigos 3º e 10, como prazo decadencial o período de dez anos. Para comprovar suas alegações, reporta-se aos Acórdãos nºs 202-05.356 e 108-05.106, tendo em vista o adequado entendimento neles adotado sobre a matéria. Nestes termos, requer o reexame da decisão recorrida para que sejam integralmente validados os lançamentos procedidos mediante o auto de infração.

O Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes admitiu o recurso especial, nos termos em que formulado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, vez que efetivamente caracterizada a divergência argüida (Despacho de fls. 818).

Em tempo hábil, o sujeito passivo apresenta contra-razões ao recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional (fls. 822/831), requerendo seja mantida integralmente a decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-73.838 que negou provimento ao recurso de ofício da DRJ em Florianópolis (fls. 822/831). À luz da interpretação dada ao artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, argumenta que, por não ter a empresa deixado de proceder ao recolhimento da contribuição para o PASEP, a Fazenda Pública teria o

Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

prazo de cinco anos, a partir do fato gerador, para homologar - expressa ou tacitamente - tal pagamento (efetuado com insuficiência). Neste sentido, aduz que o julgado recorrido está em consonância com a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, invocando em seu favor o entendimento esposado no acórdão proferido quando da apreciação dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 101.407-SP, cuja ementa transcreve às fls. 824.

Às fls. 837/840, foram anexados - por cópia - documentos referentes à adesão da contribuinte (CELESC - Centrais Elétricas de Santa Catarina S/A) ao programa fiscal REFIS. O expediente de fls. 840, datado de 30/06/00, registra que, nos autos do Mandado de Segurança nº 99.0004098-8, impetrado pela empresa contra o Delegado da Receita Federal de Florianópolis, a impetrante requer a desistência do mesmo e de seus pedidos, para todos os efeitos legais e processuais, em face de sua adesão ao REFIS.

Mediante o Despacho nº 006/2001, de 16/04/01, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais propõe o encaminhamento dos autos à repartição de origem para que se cientifique a contribuinte de que, para efeitos do Programa REFIS, o recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional - ainda não submetido a julgamento em instância superior - deve ser considerado como se provido fosse pelo Colegiado (fls. 844).

Em Petição dirigida ao Delegado da Receita Federal de Florianópolis (fls. 847), a contribuinte informa que a redução de 40% pleiteada por ocasião da adesão ao Programa REFIS refere-se tão-somente ao Processo nº 11516.001917/99-13. Outrossim, esclarece, ainda, que em momento algum a empresa desistiu da discussão administrativa da matéria (prazo decadencial) objeto da lide no Processo nº 10983.005663/98-16, em trâmite na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Considerando a expressa manifestação da empresa pela desistência de sua adesão ao REFIS, bem como seu pronunciamento no sentido de que o recurso especial da Fazenda Nacional seja julgado em instância superior - conforme exposto no referido Documento de fls. 847, o Presidente da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais encaminha os autos à Secretaria para adoção das providências cabíveis quanto ao julgamento do recurso especial de divergência interposto pelo Procurador-Representante da Fazenda Nacional (fls. 856).

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade, por isso passo a examiná-lo.

Versa o presente processo sobre auto de infração referente à contribuição para o PASEP pertinente a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1990 e agosto de 1998. A reclamante insurgiu-se contra o lançamento fiscal, alegando em seu favor a imunidade prevista no § 3º do art. 155 da Carta Política de 1988 e, esta não prevalecendo, arguiu a decadência do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a outubro de 1993.

A autoridade julgadora de primeira instância acolheu parcialmente o pedido da reclamante e reconheceu a decadência do crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos até dezembro de 1992. Em razão de o valor desonerado ter ultrapassado o limite de alçada foi apresentado recurso de ofício ao Segundo Conselho de Contribuintes. Predito recurso foi julgado pela 1ª Câmara desse Colegiado que lhe negou provimento.

Inconformado com o improvimento do citado recurso, o procurador da Fazenda Nacional apresentou recurso de divergência pugnando pela revisão da decisão *a quo* para que seja validado integralmente o lançamento fiscal.

O Memorando Sasit nº 204/1999, da Delegacia da Receita Federal em Florianópolis (fls. 745/746) e os documentos de fls. 747 a 778 dão conta de que a interessada, após a decisão de primeira instância, recorreu ao Poder Judiciário onde fustigou todo o lançamento fiscal, inclusive, pugnando para que fosse suspensa a exigibilidade do crédito tributário e ao final a extinção definitiva deste. É de se registrar que a recorrente requereu em juízo que lhe fosse reconhecida a imunidade tributária acima referida e, não sendo esta acolhida, “fosse reconhecida a incidência de decadência sobre eventuais créditos tributários, que estariam fora do prazo decadencial de 05 anos, contados, no máximo, a partir do início da ação fiscal (19/10/98)”. O objeto da controvérsia ora em análise é, justamente, a decadência do crédito tributário pertinente a fatos geradores ocorridos até dezembro de 1992.

A interposição de ação judicial por qualquer modalidade implica a



Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

renúncia da discussão da matéria em esfera administrativa. Neste sentido é a jurisprudência mansa e pacífica do Segundo Conselho de Contribuintes e, também, desta Câmara Superior que têm aplicado a renúncia à via administrativa quando o sujeito passivo procura provimento jurisdicional pertinente a matéria objeto do processo administrativo.

Outro entendimento não caberia, pois a ordem constitucional vigente ingressou o Brasil na jurisdição una, como se pode perceber do inciso XXXV do artigo 5º da Carta Política da República: *“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”*. Com isso, o Poder Judiciário exerce o primado sobre o “dizer o direito” e suas decisões imperam sobre qualquer outra proferida por órgãos não jurisdicionais. Por conseguinte, os conflitos intersubjetivos de interesses podem ser submetidos ao crivo judicial a qualquer momento, independentemente da apreciação de instâncias “julgadoras” administrativas.

A tripartição dos poderes, confere ao Judiciário exercer o controle supremo e autônomo dos atos administrativos; supremo porque pode revê-los, para cassá-los ou anulá-lo; autônomo porque a parte interessada não está obrigada a recorrer às instâncias administrativas antes de ingressar em juízo.

De fato, não existem no ordenamento jurídico nacional princípios ou dispositivos legais que permitam a discussão paralela, em instâncias diversas (administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza), de questões idênticas.

Diante disso, a conclusão lógica é que a opção pela via judicial, antes ou concomitante à esfera administrativa, torna completamente estéril a discussão no âmbito não jurisdicional. Na verdade, como bem ressaltou o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no voto proferido no julgamento do Recurso nº 102.234 (Acórdão 202-09.648), *“tal opção acarreta em renúncia ao direito subjetivo de ver apreciada administrativamente a impugnação do lançamento do tributo com relação a mesma matéria sub judice.”*

Por oportuno, cabe citar o § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.737/1.979, que, ao disciplinar os depósitos de interesse da Administração Pública efetuados na Caixa Econômica Federal, assim estabelece:

Art. 1º omissis.....
§ 2º A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou

Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.

Ao seu turno, o parágrafo único do art. 38 da Lei 6.830/1980 que disciplina a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, prevê expressamente que a propositura de ação judicial por parte do contribuinte importa em renúncia à esfera administrativa, *verbis*:

Art. 38. Omissis

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

A norma expressa nesses dispositivos legais é exatamente no sentido de vedar-se a discussão paralela, de mesma matéria, nas duas instâncias, até porque, como a Judicial prepondera sobre a administrativa, o ingresso em juízo importa em desistência da discussão nessa esfera. Esse é o entendimento dado pela exposição de motivo nº 223 da Lei 6.830/1980, assim explicitado: *“Portanto, desde que a parte ingressa em juízo contra o mérito da decisão administrativa – contra o título materializado da obrigação – essa opção pela via superior e autônoma importa em desistência de qualquer eventual recurso porventura interposto na instância inferior.”.*

Por essas razões é que o controvertido crédito tributário objeto do presente processo e, também, de ação judicial, tornou-se definitivo na esfera administrativa, nos termos postos no lançamento fiscal, já que a opção pelo Poder Judiciário importa em renúncia à discussão da matéria coincidente nos órgãos administrativos de julgamento.

Com essas considerações, suscito, de ofício, a questão da renúncia tácita do sujeito passivo à via administrativa e, por conseguinte, voto no sentido de reformar-se a decisão *a quo* e declarar-se definitivo, na esfera administrativa, nos termos do auto de infração, o crédito tributário objeto dos autos ora em análise.

Ultrapassada a preliminar da opção pela via judicial, passo, de imediato, ao exame do recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

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

M

Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

8.212/1991, enquanto o recurso de ofício que foi confirmado pela Câmara Recorrida aplicou ao caso o inciso I do artigo 173 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.

(...)

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.

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 : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

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 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 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



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 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 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

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

Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

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.

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

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 acutillar. 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 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.

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:

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

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 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,

Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

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.

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

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

Examinemos mais detidamente essas contribuições. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art.239). Não estão sujeitos à anterioridade (art. 149, art. 195, §. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, §. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a 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 23/12/1998 e que os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro de 1990 e agosto de 1998, voto no



Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

sentido de dar provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional para afastar a decadência reconhecida pelo acórdão *a quo*.

Sala das Sessões – DF, em 12 de maio de 2003


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

**VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR DESIGNADO
ROGERIO GUSTAVO DREYER**

De início, rendo minhas homenagens aos ilustre Conselheiro Relator e aos que compartilham de seu entendimento, ousando dos mesmos discordar.

Reconheço que o presente processo contem incidentes que dão razoável sustentação ao entendimento ora contrariado.

Como primeiro ponto, devo ressaltar que, no mínimo, é motivo de indagação o porque do comportamento do contribuinte, ao pretensamente submeter matéria na qual restou vencedor na esfera administrativa, ao crivo do Poder Judiciário. Foi exatamente este ponto que me fez examinar atentamente o processo, providência que firmou meu juízo, para repelir a concomitância apregoadas.

O que verifiquei no processo, foi a tentativa do contribuinte em eximir-se do depósito recursal, via mandamental, para fazer subir o seu recurso voluntário. Diga-se de passagem que este recurso não continha, por lógico, a matéria agora trazida à colação, visto que o contribuinte, desde a primeira instância havia sido contemplado com o reconhecimento de seu direito.

O nobre magistrado demandado no mandado de segurança interposto, por primeiro, suspendeu a exigibilidade do crédito, por confundir a natureza dos depósitos. Em outras palavras, confundiu depósito recursal com depósito para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Este procedimento não atendeu aos anseios do contribuinte, visto que não lhe deferiu o direito efetivamente pretendido (dispensa do depósito recursal), como deferiu-lhe direito que já tinha (suspensão da exigibilidade do crédito tributário).

Insistindo na obtenção do seu direito, foi compelido pelo magistrado a emendar a inicial para informar o mérito da demanda, para a devida apreciação do direito objeto do *mandamus*.



Processo nº : 10983.005663/98-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.291

O nobre magistrado, fruto de tal emenda, adentrou no mérito, decidindo sobre matéria que, em absoluto, interessava a impetrante. Daí resultou o embróglio que somente agora veio a lume, após o exame dos presentes autos, pelo ilustre relator, em sede de recurso especial interposto junto a esta Egrégia Câmara Superior.

Ressalte-se que a questão em nenhum momento processual anterior foi suscitada, nem mesmo no exame do recurso de ofício interposto. Aliás, diga-se de passagem que nem mesmo o ilustre representante legal da Fazenda Nacional levantou a questão, senão somente a de fundo, que trata da decadência.

Como tal, reiterando as minhas homenagens ao ilustre relator, não vislumbro a concomitância apregoada, nos termos dos argumentos expendidos no presente voto.

Quanto ao mérito, minha posição, acompanhada pela maioria dos meus pares nesta Câmara Superior, é a da aplicação das regras estabelecidas pelo CTN quanto à matéria, com destaque ao § 4º do artigo 150 daquele diploma legal, para reconhecer o prazo quinquenal de sua contagem.

Nos termos expostos, nego provimento para o recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 12 de maio de 2003


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER