



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11080.007034/97-69
Recurso nº : 203-107660 – (RD/203-0.360)
Matéria : PIS/DECADÊNCIA
Recorrente : TABRA EXPORTADORA DE TABACOS DO BRASIL LTDA. (incorporada por "Dimon do Brasil Ltda.")
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 12 de novembro de 2002
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

DECADÊNCIA - PIS/FATURAMENTO– Decai em cinco anos, na modalidade de lançamento de ofício, o direito à Fazenda Nacional de constituir os créditos relativos para a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetivado. Os lançamentos feitos após esse prazo de cinco anos são nulos.. **Recurso a que se dá provimento.**

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, DAR provimento ao recurso para acolher a Decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Josefa Maria Coelho Marques e Otacílio Dantas Cartaxo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 26 AGO 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, E FRANCISCO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA

Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

Recurso nº : 203-107660 – (RD/203-0.360)
Recorrente : TABRA EXPORTADORA DE TABACOS DO BRASIL LTDA. (incorporada por
“Dimon do Brasil Ltda.”)

RELATÓRIO

Trata-se de divergência jurisprudencial argüida pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 203-05.006, de 14/10/98, proferido pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes nos termos da ementa de fls. 219, a seguir transcrita:

“NORMAS PROCESSUAIS - Matéria versante sobre classificação fiscal, rejeitada a preliminar de incompetência deste Conselho. **NULIDADE** - Cerceamento do direito de defesa inexistente, por legítimo indeferimento de perícia desnecessária. **DECADÊNCIA** - rejeitada pelo voto de qualidade a preliminar sobre decadência do direito da União em constituir o crédito tributário pelo decurso do prazo quinquenal, calcada em decisões do Superior Tribunal de Justiça. **PIS** - **FALTA DE RECOLHIMENTO** - O valor das receitas de exportações de fumo integra a base de cálculo do PIS. A exclusão prevista na Lei nº 7.714/88 contempla apenas produtos manufaturados, não sendo o caso do fumo. **TAXA REFERENCIAL DIÁRIA** - **TRD** - Nos presentes autos, não foram aplicados os encargos da TRD para o período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, conforme determinação legal. A aplicação da TRD, a partir de 25 de julho de 1991, como juros é legítima e encontra fundamento na Medida Provisória nº 298/91, posteriormente convertida na Lei nº 8.218 do mesmo ano. **Recurso a que se nega provimento.**”

Em seu recurso de natureza especial, a contribuinte alega ter havido interpretação divergente da legislação tributária no tocante à rejeição da preliminar de decadência e quanto ao improvimento do recurso voluntário pela falta de recolhimento do PIS incidente sobre o faturamento de exportações de fumo (tabaco). Para fundamentar suas alegações, indica como paradigmas os Acórdãos nºs: 101-87.265, 101-88.684, 104-13.898 e 201-69.018 (prazo decadencial); 101-90.286, 101-90.494 e 201-69-969 (incidência de PIS sobre fumo exportado).



Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

Pelo Despacho nº 203-044 (fls. 329/333), a Presidência da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes admitiu o recurso especial quanto à questão do prazo decadencial, negando-se-lhe, porém, seguimento no tocante à matéria relativa à exclusão das receitas de exportações de fumo da base de cálculo da contribuição ao PIS.

O juízo negativo da admissibilidade do recurso especial decorreu do entendimento de que os acórdãos paradigmas (n^{os} 101-90.286 e 101-90.494) fundamentaram suas decisões na declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n^{os} 2.445 e 2.449/88, não tendo sido apreciada e julgada a questão de mérito (incidência de PIS sobre o produto fumo em folha). Na realidade, embora as considerações dos votos paradigmas tenham mencionado a tese defendida pela recorrente (reconhecimento do fumo exportado como produto manufaturado), na parte dispositiva, porém, ignoraram toda argumentação, adotando como razão de decidir a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos legais acima referidos. Ou seja, da confrontação dos julgados em referência, verificou-se que, enquanto o acórdão recorrido foi efetivamente fundamentado na questão de mérito posta em debate, nas decisões paradigmas, o afastamento da exigência se deu - sem, contudo, se adentrar ao mérito - por inconstitucionalidade de seus dispositivos embaixadores, ficando, pois, prejudicada a análise da questão de mérito.

No referido Despacho de fls. 329/333, acrescenta-se, ainda, que o Acórdão nº 201-69-969 - trazido como paradigma - versa sobre incentivo de creditamento de IPI por estabelecimento industrial, não se prestando, portanto, para comprovação da divergência eis que trata de matéria diversa da questionada nos presentes autos.

Inconformada, a contribuinte requereu, tempestivamente, reexame de admissibilidade do apelo, argumentando que o fato de os acórdãos paradigmas terem pautado suas decisões com base na inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n^{os} 2.445 e 2.449/88 não afasta a existência de divergência entre os



Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

julgados, na medida em que - a seu ver - houve apreciação da questão de mérito, tendo sido adotados entendimentos efetivamente distintos para a matéria (fls. 339/348).

Às fls. 352/356, posiciona-se a Procuradoria da Fazenda Nacional pela negativa de seguimento do recurso especial quanto à questão de mérito objeto do agravo, requerendo, ainda, que, em se admitindo o apelo para julgamento em instância superior, seja mantida a rejeição da preliminar de decadência.

Conclusos os autos ao Segundo Conselho de Contribuintes para apreciação do pedido de reexame de admissibilidade do apelo, manifesta-se o Presidente da 2ª Câmara pelo seguimento parcial do recurso especial, considerando em síntese que (fls. 358/360):

- a) "sobre a divergência argüida relativamente à questão da contagem do prazo decadencial, verifica-se que, de fato, foram adotados posicionamentos distintos para pressupostos fáticos e jurídicos idênticos. Depreende-se pois que, enquanto o acórdão recorrido - em decisão desfavorável ao contribuinte - entende que o prazo decadencial para lançamento do crédito tributário da contribuição ao PIS é de dez anos, os paradigmas proclamam que o prazo decadencial (de cinco anos) tem como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador. Neste aspecto, resta manifestamente configurada a divergência jurisprudencial";
- b) "no tocante à questão de mérito (incidência de PIS sobre a exportação de fumo), cumpre registrar que nos julgados paradigmas o provimento dos recursos não se deu em razão da improcedência do lançamento quanto à isenção/incidência da contribuição, mas, sim, pela inconstitucionalidade de seus fundamentos embasadores. Ou seja, os paradigmas calcaram a decisão, exclusivamente, na declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88; enquanto a decisão recorrida apreciou a questão de mérito, concluindo pela ausência de direito ao benefício da isenção. Logo, em se tratando de situações absolutamente distintas, não há que se falar em entendimento divergente."

Pelo Despacho de fls. 361, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprova - na íntegra - as considerações da 2ª Câmara do 2º CC sobre o reexame de admissibilidade do recurso especial, mantendo a decisão do



Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

despacho agravado (nº 203-044, fls. 329/333) que deu seguimento ao recurso especial, tão-somente, quanto à divergência argüida no tocante à questão do prazo decadencial.

Mediante o Documento de fls. 362/365, a contribuinte tece considerações concluindo "ser o fumo em folha produto manufaturado, cuja receita decorrente de exportação pode ser excluída da base de cálculo do PIS, nos termos do artigo 5º da Lei nº 7.714/88." Para amparar suas alegações, reporta-se à decisão da Justiça Federal que julgou procedente a ação ordinária ajuizada nos autos do Processo nº 2000.71.11.001249-9, com o objetivo de afastar as conseqüências do Auto de Infração FM 04070, que foi lavrado contra a recorrente e versa sobre a mesma matéria do presente processo. Às fls. 366/373, cópia da referida decisão judicial.

É o relatório. 

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO HENRIQUE PINHEIRO TORRES - RELATOR

A teor do relatado, a controvérsia submetida a análise deste Colegiado cinge-se à questão do prazo decadencial do PIS, vez que o recurso especial foi admitido tão-somente no tocante a esta matéria, conforme especificado no Despacho nº 203-044, da lavra do Sr. Presidente da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, fls. 329 a 333, confirmado pelo Despacho de REEXAME CSRF – 083/2001, do Sr. Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, fl. 361. Desta feita, por razões óbvias, as alegações concernentes ao mérito do lançamento fiscal não serão aqui debatidas.

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.

A Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, 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 o para homologar os pagamentos antecipados, efetivados 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, tornando-se definitivo ditos procedimentos e extinto o crédito tributário na justa medida 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 o crédito tributário.

No caso ora 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 a 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.

(...)



Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

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 Temer¹:

"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.

¹ TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p, 140 e 142.

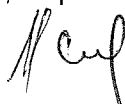
Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

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

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 Cada 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 dúvidas:

(...) a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária 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 federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

(...)

A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributária" 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*

Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

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, 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, *dentre elas o Pis*.

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, assim é de 5 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

Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

determinada exação, poderá vir a fixar prazo diverso. Como fez a União, no caso específico do Pis 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 veiculados ou normas gerais em matéria de legislação tributária.

Advirta-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 delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, da Lei Suprema).

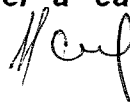
No quadro atual das fontes do direito tributário, cumpre sublinhar, não se pode considerar a lei complementar espécie de requisito prévio para que os diversos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exerçam as respectivas competências impositivas, como parece a certa doutrina.

(...)

*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 Carrazza²:

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.

² (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)

Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

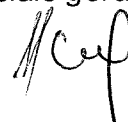
Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservada à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal.

Não se alegue que a Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei 8.212/91, vez que este diploma legal não menciona 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.

No mais, o PIS é uma contribuição social incidente sobre o faturamento, que é uma das bases de financiamento da seguridade social, expressamente identificada no artigo 195, 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, inclui também nesse prazo 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 .



Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

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 do técnica da competência residual da União, a começar, a partir 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 16/07/1997 e que os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro de 1989 e junho de 1992, não há falar-se em decadência.

Voto no sentido de negar provimento ao recurso de divergência apresentado pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões – DF, em 12 de novembro de 2002


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

VOTO-VENCEDOR

CONSELHEIRO- DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Redator Designado

Como relatado, a matéria em exame refere-se à inconformidade da Recorrente para com Acórdão da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que entendeu por acolher preliminar de decadência manifestada pela contribuinte.

A meu entendimento 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. Confira-se:

"PIS - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - ANO DE 1991 - Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra essencial de decadência insculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, refugindo à aplicação do disposto no art. 173 do mesmo Código. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador." (Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Ac. nº 108-06027, Rel. Conselheira Tânia Koetz Moreira, Sessão de 24.2.2000) (destacamos);

"IRPJ - PIS/REPIQUE - Decadência - Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento denominado de homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Para o IRPJ e PIS, esse prazo é de cinco anos, consoante § 4º do artigo 150 do CTN." (Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Ac. nº 108-05237, Sessão de 15.7.1998) (destacamos); e

"LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSLL), o imposto de renda incidente na fonte sobre o lucro líquido (ILL) e a contribuição para o

Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

FINSOCIAL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, **pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação.**” (Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Ac. nº 108-05241, Rel. Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira, Sessão de 15.7.1998) (destacamos).

Com efeito, uma vez que o lançamento ocorreu em julho de 1997, tendo como objeto fatos geradores ocorridos de janeiro de 1989 a junho de 1992, na esteira do entendimento da acima citada jurisprudência do Egrégio Conselho de Contribuintes, a União Federal decaiu do direito de constituir o crédito tributário referente a todos os fatos geradores.

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. Na espécie, aplicável o § 4º, do artigo 150, do CTN, em face do pagamento realizado.

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 mais nada, 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 CTN³.

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 exaço os prazos decadenciais e prescricionais do CTN (arts. 150 e 173).

E tal afirmativa resta corroborada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal que sobre a matéria, prazo de decadência do PIS, assim concluiu:

“(…)

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239). (...). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar, para a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); (...).

(…)

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

(…)

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

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

Processo nº : 11080.007034/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.226

⁴(destacamos e grifamos).

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 4/11/2002:

"TRIBUTÁRIO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA

1. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (arts. 113 e 142 CTN).
2. Dispõe a **FAZENDA** do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir o seu crédito tributário.
3. O prazo para lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção, nem por ordem judicial, nem por depósito do devido.
4. Com depósito ou sem depósito, após cinco anos do fato gerador, sem lançamento, ocorre a decadência.
5. Recurso especial provido."⁵

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

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 **e quanto a matéria decadência**, voto pelo provimento ao recurso ora analisado.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2002



DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

⁴ 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

⁵ Recurso Especial nº 332.693/SP, Ministra relatora Eliana Calmon, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça