



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

PARECER PGFN/CAT/Nº 1526 /2013

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique qualquer grau de sigilo. LAI – Artigo 6º, Inciso I e Arts. 23 e 24 da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. Projeto de Lei de origem o Senado Federal nº 222/2013, que “*Estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal, no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.*”

A Assessoria para Assuntos Parlamentares do Gabinete do Senhor Ministro de Estado da Fazenda, por meio do Memorando nº 915/AAP/GM-MF, de 10 de julho de 2013, solicitou a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acerca do Projeto de Lei de origem no Senado Federal nº 222/2013, o qual estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal, no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, acompanhado da redação final, tendo sido encaminhado o expediente a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT), para análise e manifestação quanto ao mérito da proposição.

2. Por intermédio da Nota PGFN/CAT/Nº 771/2013, de 16 de julho de 2013, fizemos sugestão de envio de cópia do PLS a Coordenação-Geral Jurídica; a Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário; a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional; e a Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União, a fim de cada se pronuncie de acordo com suas competências regimentais sobre os preceitos inseridos em seu texto.

3. Desse modo, a presente manifestação abordará os dispositivos do PLS relacionados aos aspectos de direito tributário que guardam pertinência com as matérias da competência regimental desta CAT.



I – DAS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

4. O primeiro aspecto a ser abordado é a questão do uso de uma lei complementar para introduzir no sistema jurídico normas gerais relativas ao processo administrativo fiscal (PAF) no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

5. O projeto trouxe em sua justificativa o argumento de que a norma seria necessária para garantir a aplicabilidade do Art. 5º, Inciso LV da Constituição Federal, como podemos perceber no trecho transcrito:

Este projeto ao instituir instituir normas gerais sobre o processo administrativo fiscal, visa disciplinar a garantia constitucionalmente assegurada aos litigantes em processo administrativo - aqui especificamente em processo administrativo fiscal - ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV da CRFB):

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”

6. O argumento de garantir a aplicabilidade do Art. 5º, Inciso LV da Constituição Federal vem seguido por aquele que parece o verdadeiro motivo para elaboração do PLS nº 222/2013, consoante trecho da justificativa a seguir colacionado:

“Destarte, ante a inexistência de uma lei de normas gerais, tem-se observado uma grande **distorção entre as diversas legislações existentes no âmbito dos entes federativos, especificamente, no que diz respeito a diferentes recursos postos à disposição do sujeito passivo, prazos diversamente estabelecidos** e adoção de critérios diferenciados.

Assim sendo, visando, em especial, assegurar aos litigantes em processo administrativo fiscal o



Registro 4846/2013

contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes e à observância do devido processo legal, este projeto estabelece:

- i) recursos postos à disposição dos litigantes;
- ii) prazos para prática de atos processuais;
- iii) tratamento a ser dispensado às decisões definitivas dos órgãos julgadores;
- iv) vedações e prerrogativas dos membros dos órgãos julgadores;
- v) adoção de súmulas vinculantes.

Ademais, dada a experiência exitosa de adoção de **súmulas para dirimir controvérsias que acarretam grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos administrativos fiscais sobre questão idêntica**, este projeto prevê, inclusive, a adoção de **súmula, que aprovada, vinculará as administrações tributárias de todos os estados e do Distrito Federal.**" (Negritamos)

7. A leitura da justificativa deixa clara a intenção de uniformizar prazos e recursos, assim como vincular entendimentos de todos os Estados e do Distrito Federal, por intermédio de súmulas vinculantes administrativas.

8. Embora essa CAT, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 949/2012, tenha manifestado o entendimento de que as matérias tributárias cujas normas gerais devem ser veiculadas por lei complementar não são apenas aquelas expressamente descritas no Art. 146, Inciso III da Constituição Federal, devemos nos atentar ao fato de que o dispositivo constitucional deve ser interpretado em linha com outros preceitos de nossa Carta Magna.

9. Vale ressaltar que o conceito de normas gerais em direito tributário é cercado de insegurança e imprecisão, sendo que o próprio responsável pela expressão não sabia precisar seu significado, conforme passagem narrada por Rubens Gomes de Sousa, com as informações prestadas por Aliomar Baleeiro, e a seguir transcritas:

“Algo existe naquele livrinho Andaimas da Constituição, em que ele confessa que sua primeira idéia, primeira e última, era atribuir à União competência para legislar sobre direito tributário, amplamente e sem a limitação contida no conceito de normas gerais, desde que esta legislação tivesse a feição de uma lei nacional, de preceitos endereçados ao legislador ordinário dos três poderes tributantes: União, Estados e Municípios. A única limitação, que ele próprio enxergava, era a de se tratar de preceitos comuns aos três legisladores. Afora isto, ele não via e não achava necessário delimitar, de outra maneira, a competência que queria fosse atribuída ao Legislativo da União, já que ele concebia, neste setor e em outros paralelos, não como federal, mas sim como nacional. Entretanto ele encontrou



Registro 4846/2013

resistência política, de se esperar e muito forte, em nome da autonomia dos Estados e da autonomia dos Municípios, em nome de temores, justificados ou não, uma porta pela qual se introduzisse o fantasma da centralização legislativa. Falou-se nada menos do que na própria destruição do sistema federativo, todos os exageros verbais, que o calo do debate político comporta e o próprio Aliomar Baleeiro encontrou uma solução de compromisso, que foi a de delimitar-se essa competência, que ele queria ampla, pelas normas gerais, expressão que, perguntado por mim quanto ao sentido que ele dava, no intuito de ter uma forma de interpretação autêntica, ele me confessou que não tinha nenhuma, que nada mais fora do que um compromisso político, que lhe havia ocorrido e que tinha dado certo. O importante era introduzir a idéia; a maneira de vestir a idéia, a sua roupagem era menos importante do que o seu recebimento no texto constitucional e o preço deste recebimento foi a expressão 'normas gerais', delimitativa, sem dúvida, do âmbito da competência tributária, mas em termos que nem ele próprio, Aliomar, elaborara ou raciocinara. Era o puro compromisso político.”¹

10. A incerteza quanto à dimensão do que seriam normas gerais gera críticas doutrinárias, principalmente em razão da dificuldade de harmonizar normas gerais e autonomia federativa:

“[...] imprecisão e insegurança do conceito de normas gerais de direito tributário, que, na forma registrada pelo legislador, maculava dois princípios essenciais à existência mesma do sistema constitucional brasileiro. Sim, porque na medida em que fosse deferida a legislação complementar produzir, indiscriminadamente, regras jurídicas que penetrassem o recinto das competências outorgadas aos Estados-Membros, ainda que sob o pretexto de fazê-lo mediante normas gerais, estar-se-ia trincando o postulado federativo, encarnado, juridicamente, na autonomia recíproca da União e dos Estados, sob o pálio da Constituição.”²

11. Claramente a preocupação é quanto à possibilidade de uma interpretação muito extensiva do conceito de normas gerais pode dar uma autorização indiscriminada para as leis complementares, editadas pela União, produzirem normas que possam invadir a esfera de competência das demais pessoas políticas de direito interno.

12. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em diversos pareceres manifestou-se pela adequação de alterações legislativas promovidas no processo administrativo fiscal federal por meio de legislação ordinária, sem nunca mencionar que regras gerais deveriam ser

¹ SOUSA, Rubens Gomes; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. I. Coleção Textos de Direito Tributário. 2. ed.. São Paulo: RT, 1985. pág. 4/5.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. pág. 197.



Registro 4846/2013

veiculadas por lei complementar, a exemplo dos Pareceres PGFN/COCAT nº 638/2013 e PGFN/CAT nº 2.443/2009.

13. A respeito da natureza de lei ordinária do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, vale a transcrição do entendimento firmado por Leandro Pausen:

“Decreto recepcionado com nível de lei ordinária. O Decreto nº 70.235/72 tem força de lei e somente pode ser alterado por lei ordinária. Os Atos Institucionais nº 5 e 12 legitimaram a edição do DL nº 822/69, que delegou ao Poder Executivo, em pleno regime militar, competência para reger o processo administrativo fiscal. Passou-se a discutir a posição hierárquica do Decreto nº 70.235/72 dentro do ordenamento jurídico pátrio. Em síntese, os tribunais têm decidido que, na época, a delegação era constitucional, mas que as Constituições subsequentes não recepcionaram a possibilidade de delegação, reservando a matéria à lei ordinária. Para compreender o histórico é essencial a leitura da MAS 106.747/DF, julgada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos.”³

14. Assim, há um consenso em relação à natureza de lei ordinária do Decreto nº 70.235, de 1972, cujo entendimento foi firmado pelo Tribunal Federal de Recursos ao julgar o MAS 106.747-DF. Vejamos o voto do Ministro Ilmar Galvão que resume o posicionamento da Corte:

Cabe, aqui, portanto, a reprodução dos argumentos que foram por mim expendidos na AMS 106.307-DF, onde a questão da competência do Presidente da República para editar normas de processo foi assim enfocada: *‘O Decreto-lei n.º 822, de 05/09/69, editado pelos Ministros Militares, com base nos Atos Institucionais n.os 5 e 12, delegou, em seu artigo 2.º (fl. 12), ao Poder Executivo, competência para regular o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais. Achava-se o País sob o império de duas ordens jurídicas: uma constitucional e outra institucional. Ambas co-existiam, cada qual operando em seu setor próprio. Entre os poderes atribuídos ao Presidente da República pelo Ato Institucional n.º 5, de 13/12/68, encontrava-se o de legislar em todas as suas matérias, decretado que fosse o recesso parlamentar (art. 2.º, § 1.º), medida que se concretizou com o Ato Complementar n.º 38, de 13/12/68. No exercício dessas atribuições legislativas, editaram os Ministros Militares, 05/09/69 (quando investidos temporariamente da função de Presidente da República, por força do Ato Institucional n.º 12, de 31/08/69), o Decreto-lei n.º 822 que, em seu art. 2.º, delegou ao Poder Executivo a competência para regular o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais.*

³ Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 6 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 11.



Registro 4846/2013

Em 17 de outubro de 1969, as mesmas autoridades promulgaram a Emenda Constitucional n.º 01, que entrou em vigor no dia 30 do mesmo mês.

Em seu art. 181, III, a aludida emenda aprovou e excluiu de apreciação judicial, entre outros atos, os de natureza legislativa expedidos com base nos atos institucionais e complementares indicados no item 1.

Vale dizer que, conquanto haja a nova Constituição vedado a delegação de atribuições (artigo 6.º, parágrafo único) e reservado à lei federal toda a matéria de Direito Processual e de Direito Financeiro (art. 18, § 1.º), permaneceu, como se viu, com plena vigência o Decreto-lei n.º 822, de 1969.

Invocando a delegação contida neste diploma legal, baixou o Presidente da República, em 06/03/72, o Decreto n.º 70.235, (...)’

15. O Supremo Tribunal Federal, em manifestação sobre o que seriam normas gerais de direito tributário, ADI 2.214-8 MC, entendeu que a regulação dos depósitos judiciais não se sujeita ao regramento do artigo 146, Inciso III, alínea (b) da Constituição Federal, em virtude de não interferir na essência do tributo, como percebemos em trecho do voto do relator:

“11. Não se tratando de imposição tributária, mas de simples regras que disciplinam os depósitos de valores referentes a tributos estaduais, cuja legitimidade se discute na esfera administrativa ou judicial, e sua transferência para o Tesouro do Estado, nenhuma razão assiste ao requerente quando sugere violação do dispositivo constitucional suscitado.”

16. O entendimento de que os depósitos judiciais não configurariam uma norma geral de direito tributário não estabeleceu quais seriam os critérios para definição, mas deixou uma questão clara, nem toda matéria comporta norma geral.

17. Esse entendimento é reforçado na decisão dada na ADI 2.405-1 MC, na qual o Supremo Tribunal Federal, ao tratar de lei estadual que regulou a dação em pagamento, entendeu que a extinção e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não seriam matérias passíveis de regulação por normas gerais de direito tributário, em virtude de serem normas de economia interna da unidade federada, inclusive revertendo o entendimento firmado na ADI 1917:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: L. estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que **regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado** e a cobrança judicial de créditos inscritos em



Registro 4846/2013

dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário. I - Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: conseqüente **ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário.** II - Extinção do crédito tributário: moratória e transação: implausibilidade da alegação de ofensa dos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g, da CF, por não se tratar de favores fiscais. III - Independência e Separação dos Poderes: processo legislativo: iniciativa das leis: competência privativa do Chefe do Executivo. Plausibilidade da alegação de inconstitucionalidade de expressões e dispositivos da lei estadual questionada, de iniciativa parlamentar, que dispõem sobre criação, estruturação e atribuições de órgãos específicos da Administração Pública, criação de cargos e funções públicos e estabelecimento de rotinas e procedimentos administrativos, que são de iniciativa reservada ao Chefe do Poder Executivo (CF, art. 61, § 1º, II, e), bem como dos que invadem competência privativa do Chefe do Executivo (CF, art. 84, II). Conseqüente deferimento da suspensão cautelar da eficácia de expressões e dispositivos da lei questionada. IV - Participação dos Municípios na arrecadação de tributos estaduais. 1. IPVA - Interpretação conforme, sem redução de texto, para suspensão da eficácia da aplicação do § 3º do art. 114, introduzido na L. 6.537/73 pela L. 11.475/2000, com relação ao IPVA, tendo em vista que, ao dispor que "na data da efetivação do respectivo registro no órgão competente deverá ser creditado, à conta dos municípios, 25% do montante do crédito tributário extinto", interfere no sistema constitucional de repartição do produto da arrecadação do IPVA (50%). 2. Deferimento da suspensão cautelar do § 3º do art. 4º da L. 11.475/2000 ("Os títulos recebidos referentes às parcelas pertencentes aos municípios, previstas no inciso IV do art. 158 da Constituição Federal, serão convertidos em moeda, corrente nacional e repassados a esses, pela Secretaria da Fazenda, no dia do resgate dos certificados"), pois a norma deixa ao Estado a possibilidade de somente repassar aos Municípios os 25% do ICMS só quando do vencimento final do título, que eventualmente pode ter sido negociado. V - Precatório e cessão de crédito tributário: plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 100, da CF, pelos arts. 5º e seu parágrafo único e 6º, ambos da lei impugnada, que concedem permissão para pessoas físicas cederem a pessoas jurídicas créditos contra o Estado decorrentes de sentença judicial, bem como admitem a utilização destes precatórios na compensação dos tributos: deferimento da suspensão cautelar dos mencionados preceitos legais. VI - Licitação (CF, art. 37, XXI) - não ofende o dispositivo constitucional o art. 129 da L. 6.537/73 c/ a red. L. 11.475/00 - que autoriza a alienação dos bens objetos de dação por valor nunca inferior ao que foi recebido e prevê a aquisição de tais bens por município, mediante o pagamento em prestações a serem descontadas das quotas de participação do ICMS. VII - Demais dispositivos cuja suspensão cautelar foi indeferida.



Registro 4846/2013

(ADI 2405 MC, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2002, DJ 17-02-2006 PP-00054 EMENT VOL-02221-01 PP-00071 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 14-56) (Negritamos)

18. Nos debates sobre o tema a questão do uso de Lei Complementar para regular as formas de extinção do crédito tributário ficou evidente, tendo sido firmado o entendimento de que **a competência para editar normas gerais não poderia comprometer o equilíbrio da federação**, restringindo em excesso as competências de Estados e Municípios, como percebemos em trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence:

“trata-se, sem norma expressa que o reserve ao Código Tributário – isto é, à lei complementar federal – de deixar ao Estado a possibilidade de dispor sobre formas de quitação dos seus próprios créditos tributários. **Não creio que a tanto se deva chegar nesse caminho de centralização asfixiante da federação brasileira.**” (Negritamos).

19. Um julgamento relevante quanto à questão da abrangência da matéria, foi o RE 407.190, no qual se firmou o entendimento sobre a natureza exemplificativa dos dispositivos constantes do Art. 146, Inciso III, alínea (b) da Constituição Federal:

TRIBUTO - REGÊNCIA - ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - NATUREZA. **O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias.** MULTA - TRIBUTO - DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional. MULTA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - RESTRIÇÃO TEMPORAL - ARTIGO 35 DA LEI Nº 8.212/91. Conflita com a Carta da República -artigo 146, inciso III - a expressão "para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1977", constante do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação decorrente da Lei nº 9.528/97, ante o envolvimento de matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar. (RE 407190, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 27/10/2004, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-03 PP-00534 RDDDT n. 118, 2005, p. 157-162 LEXSTF v. 27, n. 319, 2005, p. 296-306)

20. A decisão acima estabeleceu uma nova premissa sobre a matéria, de que podem existir matérias não mencionadas no texto constitucional, mas passíveis de regulação por normas gerais de direito tributário.



Registro 4846/2013

21. Há de ser considerada também a amplitude da regulação por normas gerais, tendo o Supremo Tribunal Federal, no RE 433.352 AgR, entendido que o termo “gerais” não significa que as normas serão “genéricas”, mas, que são aptas a vincular todos os entes da federação:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ISS. ENTIDADES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL. LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS QUE AFASTA A TRIBUTAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. CORRETO PAPEL DAS NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 1. A Segunda Turma desta Corte firmou precedentes no sentido da não incidência do ISS sobre as atividades desempenhadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil - BACEN. 2. **A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, "gerais" não significa "genéricas", mas sim "aptas a vincular todos os entes federados e os administrados".** 3. Diferença entre isenção heterônoma, vedada pela Constituição, e normas gerais em matéria tributária. Estabelecer a diferenciação entre serviços financeiros e demais tipos de serviço faz parte do papel da União como representante da Nação. Ademais, os entes federados e a população municipal participam da vida política da Federação, representados pelo Senado e pela Câmara dos Deputados, de modo a descaracterizar quebra de autonomia ou falta de mandato de representação. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 433352 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-05 PP-01353 RDDT n. 179, 2010, p. 188-191) (Negritamos)

22. O julgamento do RE 560.626 é outro marco importante na questão da amplitude das normas gerais, haja vista ter sido o julgamento, a nosso ver, que melhor abordou a questão das normas gerais, dando um conteúdo sistemático a sua identificação.

Vejam os a ementa:

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI



Registro 4846/2013

COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. **II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.** III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

(RE 560626, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-232 DIVULG 04-12-2008 PUBLIC 05-12-2008 EMENT VOL-02344-05 PP-00868 RSJADV jan., 2009, p. 35-47)

23. No referido julgamento foi afastada a tese da União sobre a coexistência de normas gerais e normas específicas, como pode ser observado no voto do relator:

“Assim, se a Constituição Federal reservou à lei complementar a regulação da prescrição e da decadência tributárias, considerando-as de forma expressa normas gerais de Direito Tributário, não há espaço para que a lei ordinária atue e discipline a mesma matéria. O que é geral não pode ser específico.

Nesse sentido, não convence o argumento da Fazenda Nacional de que o Código Tributário Nacional teria previsto a possibilidade de lei ordinária fixar prazo superior a 5 anos para a homologação, pelo fisco, do lançamento feito pelo contribuinte (§ 4º do art. 150).”

24. Um aspecto interessante levantado no julgamento se refere à matéria tratada por normas gerais de direito tributário, existindo, a nosso ver, uma tendência para que o Supremo Tribunal Federal entenda que as normas gerais abrangem as matérias do Livro



Registro 4846/2013

Segundo do Código Tributário Nacional. Vejamos trecho de dois votos proferidos no RE 560.626:

“Atualmente, as normas gerais de direito tributário são reguladas pelo Código Tributário Nacional (CTN), promulgado como lei ordinária – a Lei nº 5.172/1966 – e recebido como lei complementar tanto pela Constituição pretérita como pela atual.

De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento jurídico a figura de lei complementar.

Na oportunidade, o texto do CTN veio dividido em dois livros: o primeiro sobre ‘Sistema Tributário Nacional’ e o segundo sobre ‘Normas Gerais de Direito Tributário’.

Ressalta-se que tais expressões foram logo em seguida incorporadas pelo Texto Constitucional de 1967, que tratou expressamente das leis complementares, reservando-lhes matérias específicas” (min. Rel. Gilmar Mendes)

“No Livro Segundo do Código Tributário Nacional, constata-se título a revelar que os artigos 96 a 28 – não estou aqui a cogitar das disposições finais e transitórias – tratam de normas gerais de Direito Tributário. Vemos que há regramento a versar sobre tributo, gênero, e, também, quanto à constituição do crédito tributário (artigo 173) e a prescrição para exigir-se a satisfação do crédito tributário.

...*omissis*...

De minha parte, Presidente, estou convencido de que o artigo 146 da Constituição Federal, quando remete à lei complementar a disciplina da decadência e da prescrição, o faz em relação a todos os elementos dos dois institutos.” (Min. Marco Aurélio)

25. A parte da ementa do RE 560626 que fala sobre a recepção do Código Tributário Nacional como lei complementar, assim como do tratamento dado a disciplina da prescrição e da decadência tributárias, liga-se, a nosso ver, com os dois votos citados acima, dando a entender que as matérias aptas a serem reguladas pela Lei Complementar prevista no Art. 146, Inciso III, alínea (b) da Constituição Federal são aquelas previstas no Livro Segundo do Código Tributário Nacional.

26. Dessa forma, o apanhado da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema nos permite estabelecer as seguintes premissas: (a) na ADI 2.214-8 MC, a Corte entendeu que a **regulação dos depósitos judiciais não se sujeita a lei complementar**; (b) na ADI 2405-1 MC o STF entendeu a dação em pagamento como **procedimento fiscal** e não



Registro 4846/2013

demandaria lei complementar; (c) o RE 407190, por sua vez, definiu que as matérias reguláveis por lei complementar prevista no Art. 146, Inciso III, alínea (b) da Constituição não são exaustivas; (d) o entendimento de que o termo “gerais” não significa que as normas serão “genéricas”, mas, que são aptas a vincular todos os entes da federação, foi firmado no RE 433.352 AgR; e (e) o RE 560626, em repercussão geral, deixou clara a recepção do CTN como lei complementar, indicando que as matérias passíveis de regulação por lei complementar prevista no Art. 146, Inciso III, alínea (b) da Constituição Federal, são aquelas previstas no Livro Segundo do Código Tributário Nacional, muito provavelmente nem todas as matérias ali tratadas.

27. O entendimento até então firmado pelo Supremo Tribunal Federal deixa clara a tendência de que uma norma que trate de processo administrativo fiscal, matéria não prevista no Livro Segundo do Código Tributário Nacional, seja tida como inconstitucional.

28. Além da concepção até então adotada sobre a amplitude das normas gerais de direito tributário vale ressaltar que o processo administrativo está sujeito a uma série de princípios constitucionais, portanto, há um vasto regramento que estabelece os parâmetros a serem respeitados por todos os entes quando da elaboração de legislação que trata de processo administrativo, a exemplo dos princípios do julgamento por autoridade competente, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstos no art. 5, Incisos LIII, LIV e LV.

29. Ainda que fosse possível entender que as normas gerais admitissem normas específicas, posicionamento totalmente contrário ao que o Supremo Tribunal Federal vem adotando, as questões postas no PLS 222/2013 não podem ser entendidas como gerais, haja vista tratarem de aspectos muito específicos, como: (a) tipos de recursos e meios de defesa postos à disposição dos litigantes; (b) prazos para a prática de atos processuais (vele lembrar que a tese derrotada da PGFN quanto à prescrição e decadência tributários defendia que os prazos eram matéria de norma específica); (c) tratamento a ser dispensado às decisões definitivas dos órgãos julgadores; (d) vedações e prerrogativas dos membros dos órgãos julgadores; e, (e) adoção de súmulas vinculantes.



II – DO RISCO DE LITÍGIOS DECORRENTES DA LEGISLAÇÃO

30. Um aspecto para o qual entendemos que deve ser chamada a atenção é o risco que se abre para litígios em torno da legislação proposta, haja vista todas as alterações promovidas no âmbito dos processos administrativos fiscais terem sido, até então, firmadas por leis ordinárias, portanto, caso firmado o entendimento de que algumas matérias deveriam ser reguladas por lei complementar, teríamos o risco de uma série de processos voltados ao reconhecimento da inconstitucionalidade da atual legislação, em todas as esferas de governo, causando uma gigantesca instabilidade jurídica.

31. Ainda mais do que o proposto Estatuto do Contribuinte, acreditamos que a legislação, proposta no PLS nº 222/2013, não trás um aperfeiçoamento ao nosso sistema tributário, haja vista já existirem princípios constitucionais administrativos que garantem a qualidade do litígio administrativo fiscal, portanto, teríamos uma legislação cuja principal consequência seria estabelecer uma premissa a ser utilizada para questionar a legalidade dos processos administrativos fiscais de todos os entes federados, de que normas gerais de processo administrativo fiscal deveriam ser firmadas por lei complementar. Vale, a respeito da conflituosidade gerada por novas normas, expor a lição de Arnaldo Godoy em análise realizada sobre o Estatuto do contribuinte:

“Um Estatuto do Contribuinte não seria um pouco a realização da teoria do “mais do mesmo”? Não seria mero aperfeiçoamento do que já se tem? Não seria indicativo superlativo de nossa falta de imaginação institucional? Mais não valeria nos afastarmos de um conceito fechado de interesse público, que ninguém explica, por um sentido de reciprocidade de interesses, entre cidadão e Estado, que todos nos apressaremos em explicar? Não deveriam os órgãos de controle se preocupar menos com o monitoramento de procedimentos, em troca de uma melhor energia gasta na avaliação de resultados?

(...)

A situação demonstra uma disfunção no sistema. O Estatuto do Contribuinte enfrenta o problema? Ou **apenas oxigenaria a litigância**? Por exemplo, ao divulgar a lista dos cem maiores litigantes na Justiça Federal, o Conselho Nacional de Justiça indicou números que demonstram os perfis do INSS, da Fazenda Nacional, do BACEN e de várias autarquias como demandantes e demandados. O Estatuto do Contribuinte, menos do que um desejável instrumento de conciliação e transação não se tornaria, tão somente, **mais um parâmetro para a multiplicação de mandados de segurança**?



Registro 4846/2013

(...)

Porém, há muitas dificuldades na concepção de um texto normativo tão ambicioso. Uma tensão natural afasta quem cobra de quem paga. O problema tem extração antiga; conta com estações em textos bíblicos, vetero e neotestamentários. **Um Estatuto do Contribuinte poderia ser mais um elemento fomentador da judicialização das definições de políticas públicas.** Revela desconfiança institucional que se combate com atuação firme e decidida. Pode ampliar gastos públicos, na criação de mais um indicativo de controle. Não prosperará em ambiente que não conhece uma cultura transacional. Será mais problema de legística: pode redundar numa lei de qualidade duvidosa.⁴

32. O raciocínio aplicável ao estatuto do contribuinte, relativo ao potencial de litigiosidade das normas, pode ser aplicado ao projeto de lei que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, colocando em risco qualquer crédito tributário que já tenha sido constituído num processo administrativo fiscal, mesmo aqueles já regularmente recolhidos aos cofres públicos.

III – ANÁLISE DOS DISPOSITIVOS LEGAIS

33. Inobstante nosso entendimento de que o PLS 222/2013 não pode ser introduzido em nosso sistema jurídico com a natureza de lei complementar, acreditamos que partes podem ser aprovadas com natureza de lei ordinária, razão pela qual passamos a uma análise da juridicidade tributária dos artigos da legislação proposta, deixando os aspectos ligados ao mérito e a juridicidade não tributária as outras Coordenações da PGFN. Vejamos o Art. 1º:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, visando, em especial, assegurar aos litigantes em processo administrativo fiscal o devido processo legal, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Parágrafo Único. No contencioso administrativo fiscal são assegurados aos litigantes os seguintes meios de defesa e recursos:

⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Estatuto do Contribuinte só fomentaria ações judiciais. <http://www.conjur.com.br/2011-mai-17/estatuto-contribuinte-aumentaria-custos-melhorar-praticas>. Artigo consultado no dia 29.07.2013, às 16h11.



Registro 4846/2013

I - impugnação;
II - embargos de declaração;
III - recurso voluntário;
IV - recurso de ofício;
V - recurso especial; e
VI - pedido de reexame de admissibilidade de recurso especial.

34. Esse artigo informa que está estabelecendo normas gerais para União, Estados e Municípios, a fim de assegurar o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, fixando no Parágrafo Único os meios de defesa e recurso que deverão existir. No que se refere ao objetivo de vincular os Estados, Distrito Federal e Municípios, entendemos pela inviabilidade do dispositivo, em razão de não caber lei complementar para regular o processo administrativo fiscal.

35. Quanto às espécies de recurso, para estabelecer a disciplina para União, acreditamos que se trata de matéria já regulada pela nossa legislação, a exemplo do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual já tem previsão dos meios de defesa propostos.

36. Por sua vez, o Art. 2º estabelece elementos necessários ao julgamento no processo administrativo fiscal, como: a) o fato de que a interposição da impugnação instaura o processo administrativo fiscal; b) o fato de que o julgamento em primeira instância será monocrático ou colegiado; c) enuncia o cabimento de recurso de ofício e voluntário da decisão de primeira instância. Alguns elementos bem específicos são tratados, como: d) estabelece o julgamento paritário em segunda instância; e) estabelece o recurso especial; f) divulgação da pauta de julgamento; g) prazos de interposição de recurso; h) prazo de divulgação da pauta de julgamento, entre outros. O processo administrativo fiscal já tem linhas delineadas, sendo, a nosso ver, inócuo a alteração pretendida pelo artigo.

37. A decisão definitiva no processo administrativo fiscal e suas consequências são tratadas no Art. 3º, estabelecendo quando ela é definitiva e os encaminhamentos quando favorável ou desfavorável ao contribuinte. Sob o ponto de vista jurídico não vemos problema quanto ao ingresso do dispositivo como legislação ordinária federal, contudo, quanto ao mérito, a manifestação mais apropriada seria da COCAT/PGFN.



Registro 4846/2013

38. A vedação de autorização para que os colegiados declarem inconstitucionalidade foi estabelecida no Art. 4º do PLS nº 222/2013, contudo, permite, na forma prevista em lei do ente, o reconhecimento, quando existir declaração do plenário do Supremo Tribunal Federal. O dispositivo é uma cópia do Art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, não agregando nenhuma novidade a nosso sistema jurídico.

39. As prerrogativas dos julgadores são fixadas no Art. 5º, com destaque para o estabelecimento da responsabilidade apenas nos casos de dolo ou fraude, sendo compatíveis com nosso sistema de direito positivo.

40. A formulação de súmulas está prevista no Art. 6º do projeto, restringindo seu uso para casos de grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre a questão, condicionando também a controvérsia entre os julgadores administrativos. Os efeitos da súmula apenas se aplicam com aprovação pelo Ministro da Fazenda ou Secretário estadual, do DF ou do município.

41. O § 3º, do Art. 6º do projeto merece uma menção especial, haja vista criar um órgão colegiado responsável por julgar os recursos em instância fora dos Estados e do Distrito Federal, com a finalidade de uniformização do entendimento das cortes administrativas, ora, trata-se de uma figura muito peculiar, haja vista cada ente ter sua própria legislação material e processual, portanto, inviável a uniformidade.

IV – CONCLUSÃO

42. Em face dos argumentos apresentados ao longo do presente parecer, entendemos, S.M.J., que o Projeto de Lei do Senado nº 222/2013 propõe uma legislação que não se alinha ao nosso sistema jurídico, por pretender estabelecer normas gerais para o processo administrativo fiscal, matéria para a qual não cabe a edição de normas gerais, tanto em razão de ser uma matéria que poderia reduzir exageradamente a liberdade de Estados, Distrito Federal e Municípios, quanto por já existirem normas constitucionais que estabelecem parâmetros para o processo administrativo fiscal.



Registro 4846/2013

43. Finalmente, vale ressaltar que a aprovação do projeto como lei complementar pode gerar bastante controvérsia em torno da legislação proposta, haja vista todas as alterações promovidas no âmbito dos processos administrativos fiscais terem sido, até então, firmadas por leis ordinárias, portanto, caso firmado o entendimento de que algumas matérias deveriam ser reguladas por lei complementar, teríamos o risco de uma série de processos voltados ao reconhecimento da inconstitucionalidade da atual legislação, em todas as esferas de governo, causando uma gigantesca instabilidade jurídica.

É o parecer.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 1º de agosto de 2013.

ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 1º de agosto de 2013.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
Coordenador-Geral

Aprovo. À Assessoria Parlamentar da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 02 de agosto de 2013.

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário