



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 05 / 11 / 2002  
Rubrica

Processo : 10166.006780/96-41  
Acórdão : 201-75.212  
Recurso : 103.397  
  
Sessão : 21 de agosto de 2001  
Recorrente : HC PNEUS NORDESTE S.A.  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

2º  
C  
C  
RECORRI DESTA DECISÃO  
RP/201-103397  
EM. 20 de maio de 2002  
Procurador Regional Nacional

PIS - DECRETOS-LEIS NºS 2.445 e 2.449, DE 1988 - ~~REGÊNCIA~~ - IMPROPRIEDADE - PARÂMETROS A SEREM OBSERVADOS - Fulminados os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, em face de vício formal, prevalece a disciplina do PIS/FATURAMENTO por eles modificada, subsistindo, assim, a obrigação do recolhimento nos moldes da Lei Complementar nº 07/70. Impossibilidade de alteração de lei complementar por decreto-lei. Princípio fundamental de hierarquia das leis (STJ - Resp nº 19143 - MG). Na forma das Leis Complementares nºs 07, de 07.09.70, e 17, de 12.12.73, a Contribuição para o PIS/FATURAMENTO tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, não acolhidas pelo STF. DECADÊNCIA - A decadência do direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos contados do fato gerador, data em que se extinguiu o direito potestativo de a Fazenda Pública rever e homologar o lançamento. Até o advento da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, o PIS/FATURAMENTO deverá ser calculado nos termos da Lei Complementar nº 07, de 1970, obedecido o prazo nonagesimal. PERÍODO - Exigência discutida no período de 01/90 a 10/91. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: HC PNEUS NORDESTE S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro José Roberto Vieira, que apresentou declaração de voto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2001

Jorge Freire  
Presidente

Luiza Helena Galante de Moraes  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Sérgio Gomes Velloso, Gilberto Cassuli, Serafim Fernandes Corrêa, Roberto Velloso (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.  
Eaal/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10166.006780/96-41**  
**Acórdão : 201-75.212**  
**Recurso : 103.397**

Recorrente : HC PNEUS NORDESTE S.A.

## RELATÓRIO

O presente julgamento se atém à **Decisão de fls. 133/138**, referente ao Auto de Infração de fls. 01/20, lavrado em 24 de maio de 1996. O Enquadramento Legal se encontra às fls. 03 e 19/20 e está fulcrado nas Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73 e no Regulamento do PIS/PASEP.

Os períodos de apuração do Auto de Infração de fls. 01/20 referem-se aos meses de janeiro a outubro de 1990 e março a novembro de 1991.

A empresa autuada apresentou, tempestivamente, sua impugnação, alegando, em síntese, que decaiu parte da exigência tributária e solicita a exclusão de multa por estar com a exigibilidade do crédito tributário suspensa, tendo efetuado depósitos judiciais.

A autoridade de primeira instância manteve o lançamento, ao argumento de que a decadência da Contribuição ao PIS opera-se em dez anos a partir da data fixada para o recolhimento. Aplica a multa de ofício sobre os valores não recolhidos e não conhece do período *sub judice*, entretanto, conhece da impugnação e julga procedente o lançamento com matéria com objeto diferente da ação judicial.

A contribuinte interpõe recurso ao Conselho de Contribuintes, ratificando os argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o relatório.



**Processo** : 10166.006780/96-41  
**Acórdão** : 201-75.212  
**Recurso** : 103.397

**VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES**

No presente recurso se discute a Contribuição ao PIS/FATURAMENTO referente aos períodos de 01/90 a 10/90 e 03/91 a 11/91, em face do desmembramento do processo dos períodos compreendidos na ação judicial interposta pela contribuinte.

Pela leitura do processo, conclui-se que o auto de infração foi lavrado após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, pelo Eg. STF.

Em preliminar, alega a recorrente a seu favor a perda do direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário e fazer o lançamento da Contribuição ao PIS/FATURAMENTO.

O lançamento foi efetuado em 24 de maio de 1996, referente aos períodos de 1990 e 1991.

Em dezembro de 1991, a empresa interpôs ação judicial, o que determinou o desmembramento do presente processo dos períodos ao crivo do poder judiciário.

Constata-se que a empresa efetuou recolhimentos em valores menores, conforme declaração da autoridade recorrida às fls. 135, no período em exame neste Colegiado.

É de se ressaltar que a contribuinte está a discutir na via judicial os períodos de dezembro de 1991 a junho de 1994, conforme Documentos de fls. 37/70.

O direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento referente aos meses de janeiro a outubro de 1990 e março a novembro de 1991 decaiu, ao meu ver, respectivamente, em janeiro de 1995 e outubro de 1995, assim como em março de 1996.

Remanesce, então, o período de abril de 1991 a novembro de 1991, consignado no auto de infração, que é objeto, também, deste julgamento.

Entendo que a decisão monocrática examinou com minúcias o presente lançamento, mantendo-o, em face de a Fazenda Nacional estar dentro do prazo decadencial para rever o lançamento (art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049/83). Entretanto, a meu ver, não cabe razão à decisão de primeiro grau, em face do art. 146, III, letra "b", da CF/88.



Processo : 10166.006780/96-41  
Acórdão : 201-75.212  
Recurso : 103.397

A jurisprudência dos Tribunais Superiores, assim como do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, caminha no sentido de acatar o prazo decadencial, conforme os artigos 150, § 4º, e 173, I, do CTN.

É cediço o entendimento de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação. Havendo antecipação de pagamento, aplica-se o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Entretanto, não havendo antecipação de pagamento, com lançamento de ofício, a regra geral é a aplicação do art. 173, I, do mesmo Código Tributário Nacional.

A Primeira Seção de Direito Público do STJ, no voto condutor do Ministro Ary Pargendler, em maio de 1999, pacificou tal entendimento, ou seja, de que, havendo pagamento de tributo, ou antecipação de pagamento, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do referido art. 173, I, para encontrar respaldo no art. 150, § 4º, do CTN.

Assim exposto, não concordo com a autoridade recorrida, quanto ao prazo decadencial.

A questão cinge-se a lançamento de ofício pelo não recolhimento da Contribuição ao PIS/FATURAMENTO.

Cabe-me, então, ultrapassar a liminar e adentrar ao exame do mérito do julgamento.

A matéria, em julgamento perante esta Colenda Câmara é o lançamento efetuado com base na Lei Complementar nº 07, de 1970.

Para elucidação, trago, para conhecimento dos meus pares, o entendimento da Primeira Turma do STJ no EARESP nº 258141/PR, DJ de 02/04/2001, sendo relator o Ministro José Delgado, que, ao analisar os Embargos de Declaração em Agravo Regimental no Recurso Especial, não os aceitou, assim se manifestando:

*"Não está obrigado o Magistrado a julgar questão posta a seu exame de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento (art.131 do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto".*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10166.006780/96-41**  
**Acórdão : 201-75.212**  
**Recurso : 103.397**

*Ex positis*, entendo que a exigência fiscal em exame, efetuada com pagamentos mensais lançados no mês subsequente ao fato gerador, não está em conformidade com a legislação do PIS, nos termos da Lei Complementar nº 07, de 07.09.70, nos períodos de 1991 e 1992, consoante jurisprudência desta Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e em conformidade com a jurisprudência já sedimentada do STJ.

Da leitura dos arts. 3º, letra "b", e 6º, parágrafo único, das Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, a Contribuição para o PIS/FATURAMENTO tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás, sendo apurado à alíquota de 0,75%. A base de cálculo da contribuição em análise permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.215/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerada o faturamento do mês anterior. Tal Medida Provisória, entretanto, começou a vigorar após 28 de fevereiro de 1996, obedecido o prazo nonagesimal, conforme IN SRF nº 06/2000.

Transcrevo a ementa do julgamento do Resp nº 278.295/RS, relator Ministro José Delgado, DJ de 09.04.2001:

*"A Primeira Turma desta Corte por meio do Recurso Especial nº 240.938/RS, cujo acórdão foi publicado no DJU de 10/05/2000, reconheceu que, sob o regime da LC 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador do PIS constitui a base de cálculo de incidência."*

Com essas considerações provejo o recurso do Contribuinte, já que os períodos abrangidos pela autuação referem-se aos anos de 1990 a 1991.

No mérito, é de se cancelar o lançamento relativo aos anos de 1991 e 1992, pela não observância da regra estabelecida quanto ao fato gerador ser o faturamento e o faturamento de seis meses atrás, nos termos da Lei nº 07/70, art. 3º, letra "b", artigo 6º, parágrafo único. Ficando ressalvado o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base nos arts. 3º e 6º da Lei Complementar nº 07/70, com inclusão, na base de cálculo, de rubricas eventualmente pertinentes. Dou provimento ao recurso, também nesta parte.

É como voto

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2001

  
LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES



Processo : 10166.006780/96-41  
Acórdão : 201-75.212  
Recurso : 103.397

## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA

### 1. Introdução

Não partilhamos do entendimento deste Colegiado quanto à ocorrência do fenômeno decadencial, no presente caso, pelas razões que vão abaixo explicitadas.

### 2. A Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social – A Solução Predominante

Trata-se de examinar a decadência na esfera das Contribuições Sociais para a Seguridade Social, entre as quais se encontra o PIS, tributo que é objeto deste processo.

A modalidade de lançamento utilizada por esse tributo era a do lançamento por homologação, em relação à qual o **Código Tributário Nacional determina o lapso decadencial de cinco anos a contar do fato jurídico tributário** (artigo 150, § 4º).

Todavia, registre-se o advento posterior da **Lei nº 8.212, de 24.07.91**, que entrou em vigor em 25.07.91, data de sua publicação (artigo 104), e que, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, estabeleceu um prazo de caducidade para as respectivas Contribuições Sociais: *“O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído”* (grifamos) (artigo 45, “caput”, inciso I).

Deparamo-nos aqui com **um conflito entre o Código Tributário Nacional e a Lei nº 8.212/91**, quando o primeiro fixa o prazo decadencial de cinco anos e a segunda estabelece-o em dez anos, a partir, inclusive, de momentos distintos.

Interessa à questão a regra constitucional do **artigo 146, III, b**: *“Cabe à lei complementar: ... III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: ... b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”*. Enquadrar-se-iam aqui, como lei complementar, as regras do CTN atinentes à decadência?



**Processo** : 10166.006780/96-41  
**Acórdão** : 201-75.212  
**Recurso** : 103.397

Não há dúvida de que, embora com natureza de lei ordinária, **o CTN detém, hoje, a eficácia de lei complementar**, pelo fato de que suas regras, quando tratam dos assuntos que a Constituição Federal colocou sob reserva de lei complementar, só podem ser modificadas por essa espécie legislativa. Formalmente, lei ordinária tem o conteúdo material de lei complementar ao versar aqueles temas. Daí falar HANS KELSEN em possibilidade de modificação posterior do significado normativo do que antes existia<sup>1</sup>. Daí reconhecer CELSO RIBEIRO BASTOS o novo significado da lei ordinária sobrevivente: “*Não há negar-se, no entanto, que a sua eficácia acaba por comparar-se à da lei complementar, visto que, doravante, só por lei dessa natureza poderá ser alterada*”<sup>2</sup>.

E são expressivos os **testemunhos de apoio** que podemos invocar: o de ALIOMAR BALEEIRO, encarando o CTN como “... *lei ordinária com caráter de lei complementar*”<sup>3</sup>; o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, reputando-o “... *lei complementar do ponto-de-vista material*”<sup>4</sup>; o de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, dizendo-o “*Lei Complementar no sentido meramente material* ...”<sup>5</sup>; e o de PAULO DE BARROS CARVALHO, atribuindo-lhe “... *eficácia de lei complementar*”<sup>6</sup>.

Isso posto, **uma primeira possibilidade interpretativa** quanto ao aludido conflito do CTN com a Lei nº 8.212/91 encontra-se no seguinte raciocínio: a todas as contribuições sociais aplica-se o disposto no artigo 146, III (artigo 149, “*caput*”), inclusive ao FINSOCIAL; por esse dispositivo, decadência é tema restrito à lei complementar tributária (artigo 146, III, *b*); o CTN faz, parcialmente, as vezes de lei complementar tributária, com eficácia equivalente, e trata do tema da decadência; as normas do CTN sobre decadência tributária só podem ser modificadas por lei complementar (artigo 146, III, *b*); a Lei nº 8.212/91 é lei ordinária, logo, não derroga as normas do CTN sobre o assunto, continuando a prevalecer as normas sobre decadência constantes do CTN para as contribuições sociais, inclusive para o FINSOCIAL. Nesse

<sup>1</sup> Contra a tese de que o CTN, em face do artigo 146, III, teria sido “transformado” de lei ordinária em complementar, cabe atentar para a lição kelseniana: “*É verdade que aquilo que já aconteceu não pode ser transformado em não acontecido, porém, o significado normativo daquilo que há um longo tempo aconteceu pode ser posteriormente modificado através de normas que são postas em vigor após o evento que se trata de interpretar*” (Teoria Pura do Direito, Trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p. 14; Teoria Geral das Normas, Trad. José Florentino Duarte, Porto Alegre, Fabris, 1986, p. 185).

<sup>2</sup> Lei Complementar – Teoria e Comentários, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 55.

<sup>3</sup> Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 39.

<sup>4</sup> Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 59.

<sup>5</sup> Nota nº 4, in ALIOMAR BALEEIRO, *op. cit.*, p. 40.

<sup>6</sup> Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 60.



Processo : 10166.006780/96-41  
Acórdão : 201-75.212  
Recurso : 103.397

sentido, a reflexão apontada, mas não assumida, por ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>7</sup> e por MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES<sup>8</sup>. Nesse sentido, também, a reflexão indicada e defendida por FREDERICO DE MOURA THEOPHILO<sup>9</sup> e por SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO<sup>10</sup>.

Essa primeira perspectiva de interpretação encontra vasto amparo na jurisprudência dos tribunais, da qual mencionamos, a título ilustrativo, decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 47.135-4-SP, Rel. Min. GARCIA VIEIRA: "... Da prescrição e da decadência só a Lei Complementar estabelecerá normas gerais, em matéria de legislação tributária ... Semelhante entendimento predominou no TFR e foi acolhido por este Superior Tribunal de Justiça nos Resp. nºs 1.311, 2.111, 2.252, 5.043, 19.555, 461, 12.801, 11.779, 10.667 e 14.059"<sup>11</sup>.

Essa primeira possibilidade interpretativa, conquanto prestigiada pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive a ponto de a identificarmos como a solução predominante, não pode deixar de ser posta sob suspeita. Isso porque é inevitável nela reconhecer o fruto de uma interpretação meramente literal do texto da Constituição Federal. Ora, dispensa maiores comentários a pobreza hermenêutica desse método exegético, pois "... "o texto escrito, na singela conjugação dos seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei ...". (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>12</sup>).

### 3. A Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social – A Melhor Solução

Tentemos, pois, outro ângulo de estudo da questão, promovendo uma interpretação contextual ou sistemática. É incontornável essa necessidade, porque já fomos advertidos, "... não há texto sem contexto ..." (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>13</sup>); e o estudo da literalidade oferece, quando muito, apenas o significado de base, nunca o significado contextual, remanescendo inexplorada a significação normativa plena, provavelmente, inclusive sua parte essencial. Já tivemos oportunidade de insistir na adequação do exame textual e contextual (sistemático)<sup>14</sup>, precisamente por estarmos convencidos da conclusão que sacou

<sup>7</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 765-766.

<sup>8</sup> Normas Gerais de Direito Tributário, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 111.

<sup>9</sup> A Contribuição para o PIS, São Paulo, Resenha Tributária, 1996, p. 68-69.

<sup>10</sup> Contribuições para a Previdência Social – Prescrição e Decadência a partir de 1º de março de 1989, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 22, p. 60-62, jul. 1997

<sup>11</sup> DJUI, de 20.06.94, p. 16.064.

<sup>12</sup> Op. cit., p. 106.

<sup>13</sup> Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, 2. ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 16.

<sup>14</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto, Curitiba, Juruá, 1993, p. 46-50.



**Processo** : 10166.006780/96-41  
**Acórdão** : 201-75.212  
**Recurso** : 103.397

PAULO DE BARROS, depois de promover o estudo comparativo dos diversos métodos de interpretação jurídica: "... só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante-supõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência" <sup>15</sup>.

Numa exegese sistemática típica, **teremos em consideração** todo o ambiente normativo, no caso, todo o ambiente constitucional, mas **especialmente** aquelas normas fundamentais desse sistema, **os princípios constitucionais**. Lembramos aqui a lição oportuna de ROQUE ANTONIO CARRAZZA: "*Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional*" <sup>16</sup>. E entre eles, recordemos alguns que interessarão particularmente ao tema em estudo: o **Princípio da Federação** (artigos 1º; 18, "*caput*"; e 25), cláusula intangível do nosso diploma constitucional (artigo 60, § 4º, I), que impõe a repartição constitucional de competências, inclusive tributárias, entre a União e os Estados; o **Princípio da Autonomia Municipal** (artigos 1º; 18, "*caput*"; 29, "*caput*"; e 30, I), princípio constitucional sensível que chega a justificar a quebra do pacto federativo, mediante intervenção da União nos Estados para fazê-lo respeitado (artigo 34, VII, c), e que, igualmente, exige a outorga de competências peculiares, inclusive tributárias, aos municípios; e o **Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais**, que, decorrente dos dois últimos elencados, coloca tais pessoas, juridicamente, em pé de igualdade, apenas detendo faixas próprias de competência, inclusive tributária. Maiores esclarecimentos acerca desses princípios registramos alhures <sup>17</sup>.

E vimos de lembrar tais princípios exatamente porque nos preocupa, sobremaneira, a **noção de "normas gerais em matéria de legislação tributária"**, cujo estabelecimento fica ao encargo da Lei Complementar Tributária (artigo 146, III). Trata-se de conceito altamente impreciso e nebuloso, instaurador de insegurança e facilitador de incursões espúrias nas competências tributárias das esferas de governo, já rigidamente traçadas pelo legislador da Constituição, numa perene e intolerável ameaça de invasão das mesmas competências e de desrespeito a tão caros princípios constitucionais, como os acima enunciados.

---

<sup>15</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 100.

<sup>16</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 35.

<sup>17</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, nº 54, out./dez.1990, p. 102-104.



Processo : 10166.006780/96-41  
Acórdão : 201-75.212  
Recurso : 103.397

De sorte a espancar a insegurança daquela ampla formulação desse dispositivo constitucional, firmemos uma noção contextual das normas gerais tributárias, prestigiadora dos princípios em jogo. Colocamo-nos de acordo, no que concerne ao alcance das normas gerais tributárias veiculadas pela lei complementar, com o esforço de síntese empreendido por ROQUE ANTONIO CARRAZZA: a constituição concedeu que o legislador complementar "... de duas, uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária ... a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão 'as limitações constitucionais ao poder de tributar'" <sup>18</sup>. Convergente é a síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO: "... normas gerais de direito tributário ... são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar ... Pode o legislador complementar ... definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência ... E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial" <sup>19</sup>. Em idêntico sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES <sup>20</sup>.

De conformidade com tal amplitude das normas gerais em matéria de legislação tributária, resulta óbvio que não as integram aquelas normas do CTN que especificam os prazos decadenciais, desde que não vocacionadas para dispor sobre conflitos de competência e muito menos para regular limitações constitucionais ao poder de tributar. É o que também conclui respeitável doutrina: "... a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA <sup>21</sup>); "... tratar de prazo prescricional e decadencial não é função atinente à norma geral ... A lei ordinária é veículo próprio para disciplinar a matéria ..." (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES <sup>22</sup>); "... prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da

<sup>18</sup> Curso..., op. cit., p. 754-755.

<sup>19</sup> Curso..., op. cit., p. 208-209.

<sup>20</sup> Normas..., op. cit., p. 105 e 107.

<sup>21</sup> Curso..., op. cit., p. 767.

<sup>22</sup> Normas..., op. cit., p. 111.



Processo : 10166.006780/96-41  
Acórdão : 201-75.212  
Recurso : 103.397

*peessoa política competente ...*” (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES<sup>23</sup>). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA<sup>24</sup> e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA<sup>25</sup>.

Também não pertence ao conjunto das normas gerais tributárias aquela referida no CTN, artigo 150, § 4º: *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos ...”* Trata-se aqui, é claro, de lei ordinária da pessoa competente em relação ao tributo sujeito a essa modalidade de lançamento, como no caso do FINSOCIAL. É o magistério coerente de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, debruçado sobre esse dispositivo: *“Lei, aí, é a lei ordinária da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, dado que essa matéria se insere na competência legislativa das pessoas constitucionais”*<sup>26</sup>.

Enfim, **todas as normas que dizem com os prazos decadenciais**, bem assim aquelas relativas aos prazos de prescrição, **constantes do CTN, ostentam o “status” de lei ordinária**. Por todos, a voz respeitável de GERALDO ATALIBA, quando versava tais normas, ao prefaciar livro sobre o tema: *“As regras contidas no CTN, a nosso ver, data venia, são típicas de lei ordinária federal. Tais normas são simplesmente leis federais e não nacionais. Com isso, não obrigam Estados e Municípios. Só a União”*<sup>27</sup>.

Ora, uma vez que os prazos de caducidade do CTN configuram regras de caráter ordinário, inclusive aquele do artigo 150, § 4º, a Lei nº 8.212/91 pode perfeitamente desempenhar o papel daquela lei, ali referida, que fixou um prazo à homologação diverso do previsto no código, exatamente no sentido da ressalva nele contida. Na verdade, a Lei nº 8.212/91 **pode não só fixar um prazo diverso para a decadência nos tributos lançados por homologação, com base no permissivo do artigo 150, § 4º, como também pode, certamente, alterar o prazo decadencial em relação às outras modalidades de lançamento**, uma vez que o CTN, no particular, tem eficácia de lei ordinária. **Foi o que ela fez**, no seu artigo 45, estabelecendo novo período de decadência para as Contribuições destinadas à Seguridade Social em geral, tanto para as hipóteses de lançamento por homologação quanto para as de lançamento

<sup>23</sup> COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento – LC 70/91, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 113.

<sup>24</sup> Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.), Contribuições Sociais – Questões Polêmicas, São Paulo, Dialética, 1995, p. 96 e 100-102.

<sup>25</sup> Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária: Prescrição e Decadência, Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, IOB, nº 22, nov. 1994, p. 450.

<sup>26</sup> Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 395.

<sup>27</sup> Prefácio, in EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, Prescrição e Decadência do Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, RT, 1983, p. VIII.



Processo : 10166.006780/96-41  
Acórdão : 201-75.212  
Recurso : 103.397

de ofício. Aqui, a questão fica resolvida pelo critério cronológico para a solução de antinomias no direito interno: *“lex posterior derogat legi priori”* (MARIA HELENA DINIZ)<sup>28</sup>.

Eis que, em relação à caducidade nas Contribuições Sociais para a Seguridade Social, incluindo o PIS, o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, posterior, prevalece sobre os artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, anterior, alterando-lhes o lapso temporal (de cinco para dez anos) e o termo inicial (da data do fato jurídico tributário – lançamento por homologação – ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – lançamento de ofício – para esta última data, sempre, tanto no lançamento por homologação quanto no lançamento direto).

É a conclusão a que chega a boa doutrina, a saber: *“O prazo decadencial vigente, pois, é de dez anos”* (WAGNER BALERA<sup>29</sup>); *“.. no que tange às contribuições para o custeio da Seguridade Social o prazo prescricional e decadencial é o estabelecido na Lei 8.212/91, de 10 anos”* (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES<sup>30</sup>); *“Portanto, é perfeitamente possível que uma pessoa política legisle ordinariamente sobre prescrição e decadência em assuntos de sua competência, como fez a União pela Lei 8.212/91, em seus artigos 45 e 46 ... como fez a União no caso das Contribuições Sociais, aumentando de cinco para dez anos o referido prazo”* (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES<sup>31</sup>); *“... entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das ‘contribuições previdenciárias’ são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade”* (ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>32</sup>).

Já existem, também, pronunciamentos da jurisprudência administrativa no sentido do prazo decadencial de dez anos. Exemplificativamente, citem-se os seguintes Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes nºs 105-10.186, 108-04.119 e 108-04.120<sup>33</sup>.

Ao fim, lembremo-nos de que cogitamos, neste caso, de uma primeira possibilidade de interpretação, inspirada numa exegese literal, que identificamos como a solução predominante; terminando por optar por uma Segunda possibilidade interpretativa, regida pela preocupação sistemática, que apresentamos como a melhor solução. Registre-se, para encerrar o item, que não existe aqui liberdade de escolha, senão pleno apego ao contexto constitucional, especialmente aos princípios que enformam o sistema. Disse-o bem, como habitualmente,

<sup>28</sup> Conflito de Normas, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39-40.

<sup>29</sup> Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, *op. cit.*, p. 102.

<sup>30</sup> Normas..., p. 111.

<sup>31</sup> COFINS..., *op. cit.*, p. 112 e 113.

<sup>32</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 767.

<sup>33</sup> O primeiro acórdão está publicado no DO de 09.12.96, e os dois últimos no DO de 27.05.97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10166.006780/96-41  
**Acórdão** : 201-75.212  
**Recurso** : 103.397


GERALDO ATALIBA: "... *havendo duas possibilidades de interpretação ... o intérprete não é livre entre optar por um caminho que prestigia os princípios básicos do sistema e outro caminho que os nega. É obrigado a ficar com a solução que lhes dá eficácia*"<sup>34</sup>.

#### 4. Conclusão

Essas as razões pelas quais, no presente caso, afastamo-nos do entendimento esposado por este Colegiado, no sentido da aplicação do prazo decadencial do § 4º do artigo 150 do CTN.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2001

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

---

<sup>34</sup> Princípio da Anterioridade Tributária, in SACHA CALON NAVARRO COELHO (coord.), **Cadernos de Altos Estudos do Centro Brasileiro de Direito Tributário**, São Paulo, Resenha Tributária e CBDT, nº 1, 1983, p. 245.