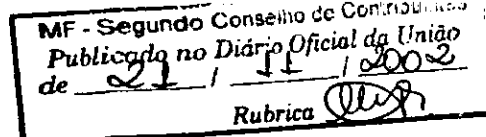




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



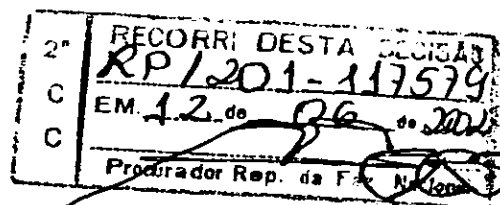
Processo : 10280.001126/99-23

Acórdão : 201-75.750

Recurso : 117.579

Recorrente : BELÉM DIESEL S/A

Recorrida : DRJ em Belém - PA

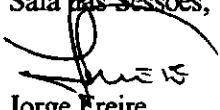


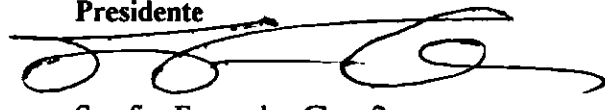
PIS - DECADÊNCIA - Nos termos do art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar estabelecer normas sobre decadência. Sendo assim, não prevalece o prazo previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicado ao PIS as regras do CTN (Lei nº 5.172/66). **EFEITOS DA RESOLUÇÃO Nº 49/95 DO SENADO FEDERAL** - Com a retirada do mundo jurídico dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, através da Resolução nº 49/95 do Senado Federal, voltaram a prevalecer as regras da Lei Complementar nº 07/70. Na data da publicação da referida Resolução nasceu para os contribuintes um direito ou um dever. Para os que haviam recolhido PIS, com base nos referidos decretos-leis, em valores maiores do que os devidos quando calculados com base na referida Lei Complementar, surgiu o direito de pleitear a restituição da diferença. Já em relação àqueles que haviam recolhido a menor, nasceu a obrigação de recolher a diferença. No caso de o contribuinte não haver recolhido tal diferença, ocorrendo o lançamento de ofício, este será acompanhado de multa de ofício e juros de mora. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **BELÉM DIESEL S/A.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para considerar abrangidos pela decadência os fatos geradores anteriores a 29/03/94. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Antonio Mário de Abreu Pinto e José Roberto Vieira que apresentou declaração de voto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002


Jorge Freire
Presidente


Serafim Fernandes Corrêa
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros João Berjas (Suplente), Gilberto Cassuli e Sérgio Gomes Velloso.

lao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

Recorrente : BELÉM DIESEL S/A

RELATÓRIO

A contribuinte acima identificada foi autuada relativamente ao PIS referente ao período de 01/92 a 12/97, por recolhimentos a menor.

Em tempo hábil, a interessada apresentou impugnação, alegando:

- a) decadência em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a março de 1994;
- b) serem incabíveis juros de mora e multa no período de abril de 1994 a setembro de 1995;
- c) compensação dos valores retidos a título de PIS, pelos órgãos públicos, nos meses de março a dezembro de 1997; e
- d) perícia.

O Delegado da DRJ em Belém - PA indeferiu o pedido de perícia, por desnecessária, e manteve, parcialmente, o lançamento. Excluiu, apenas, os valores retidos pelos órgãos públicos.

De tal decisão, foi interposto recurso a este Conselho, tendo a contribuinte arrolado bens.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERAFIM FERNANDES CORRÊA

O recurso é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Dois são os pontos do presente litígio:

a) decadência; e

b) são cabíveis, ou não, juros de mora e multa de ofício em lançamento de ofício que exige o PIS recolhido a menor quando comparado o devido com base na Lei Complementar nº 07/70 e o recolhido com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

A seguir, aprecio um a um.

DECADÊNCIA

A decisão recorrida firmou o entendimento de que o prazo decadencial é de dez anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Já a recorrente sustenta que o prazo decadencial é o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, cinco anos contados do fato gerador.

Tenho posição conhecida do Colegiado.

As contribuições não são tributos, mas têm natureza tributária, conforme entendeu o STF. Dessa forma, compartilho do entendimento de que as regras sobre decadência, no caso de contribuições como o PIS, devem ser as previstas no CTN (Lei nº 5.172/66), e que é a lei complementar que trata da matéria.

Essa é uma exigência da Constituição Federal, em seu artigo 146, III, "b", a seguir transcrito:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

Por oportuno, cabe a transcrição de acórdãos que confirmam tal entendimento, a seguir:

"Número do Recurso: 115.863

Câmara: OITAVA CÂMARA

Número do Processo: 13921.000109/95-31

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrente: GERMER COMERCIAL AGRO-TÉCNICA LTDA.

Recorrida/Interessado: DRJ-FOZ DO IGUAÇU/PR

Data da Sessão: 15/04/98 00:00:00

Relator: Nelson Lósso Filho

Decisão: Acórdão 108-05064

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: *Por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar suscitada de ofício pelo Relator de decadência do Auto de Infração Complementar da Contribuição para o PIS relativa ao ano de 1991 e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.*

Ementa: *PIS - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra especial de decadência insculpida no § 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 da ocorrência do fato gerador.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO FICTÍCIO - A falta de comprovação, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, dos saldos das contas componentes do passivo do balanço patrimonial, autoriza a presunção legal de que as obrigações foram pagas com receitas mantidas à margem da escrita, cabendo à contribuinte a prova da improcedência desta presunção.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, COFINS, PIS e FINSOCIAL - LANÇAMENTOS DECORRENTES - A confirmação da exigência fiscal na tributação de omissão de receita no julgamento do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada no lançamento decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre Eles existente.

Preliminar acolhida.

Recurso negado.

Número do Recurso: 014752

Câmara: SÉTIMA CÂMARA

Número do Processo: 10675.000449/93-43

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: PIS/FATURAMENTO

**Recorrente: AP MOTOS ATACADO DE PEÇAS PARA MOTOCICLETAS
LTDA**

Recorrida/Interessado: DRJ-BELO HORIZONTE/MG



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

Data da Sessão: 21/08/98 00:00:00

Relator: Carlos Alberto Gonçalves Nunes

Decisão: Acórdão 107-05259

Resultado: OUTROS - OUTROS

Texto da Decisão: PUV, REJEITAR A PRELIMINAR ARGUIDA, E, NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO AO RECURSO.

PIS FATURAMENTO - DECADÊNCIA - As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. n 146, III, "b" e 149, da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei
Ementa: complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. Preliminar rejeitada Recurso provido.

Por unanimidade de votos, declarar a decadência do lançamento da contribuição."

Definido o entendimento de que devem prevalecer as regras do Código Tributário Nacional, resta agora examinar se ocorreu, ou não, a decadência.

O PIS enquadra-se como lançamento por homologação, previsto no art. 150, § 4º, do CTN (Lei nº 5.172/66), a seguir transcrito :

"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.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

A empresa tomou ciência do auto de infração em 29.03.99 e o crédito tributário lançado diz respeito à insuficiência de recolhimentos e a fatos geradores ocorridos no período de 01/92 a 12/97.

Aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN (Lei nº 5.172/66), verifica-se que estão ao abrigo da decadência os fatos geradores ocorridos anteriormente a 29.03.94.

SÃO CABÍVEIS, OU NÃO, JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUE EXIGE PIS RECOLHIDO A MENOR QUANDO COMPARADO O DEVIDO COM BASE NA LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 E O RECOLHIDO COM BASE NOS DECRETOS LEI NºS 2445/88 e 2449/88.

Como é sabido, o PIS foi criado pela Lei Complementar nº 07/70. Mais tarde, profundas modificações foram introduzidas na legislação original pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Ocorre que os referidos decretos-leis foram considerados inconstitucionais por decisão do Supremo Tribunal Federal e, posteriormente, retirados do mundo jurídico pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal, como se vê pelas transcrições a seguir:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.
I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo aquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190).
II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).
Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, de 1988, declarada pelo Supremo Tribunal.
Recurso extraordinário conhecido e provido."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

"Faço saber que o Senado Federal aprovou, e eu, José Sarney, Presidente, nos termos do art. 48, item 28 do Regimento Interno, promulgo a seguinte

RESOLUÇÃO Nº 49, DE 1995

Suspende a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º É suspensa a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/Rio de Janeiro.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.

Senado Federal, em 9 de outubro de 1995

SENADOR JOSÉ SARNEY
Presidente do Senado Federal"

Com isso, o PIS voltou a ser regido pela Lei Complementar nº 07/70, surgindo, de pronto, duas situações para os contribuintes.

A primeira, na qual, quando comparados os valores devidos com base na Lei Complementar nº 07/70 e os recolhidos nos termos dos citados decretos-leis, o contribuinte havia recolhido valores a maior.

E a segunda, quando da comparação resultaram valores a maior.

Aí nasceu, no primeiro caso, o direito de pedir de volta o indébito e, no segundo, o dever de recolher o que havia sido pago a menor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

Em relação aos Pedidos de Restituição, tenho sustentado, em reiterados votos, e este também é o entendimento preponderante na Câmara, que, na data da publicação da Resolução nº 49/95, nasceu o direito do contribuinte e somente a partir daí tinha ele a possibilidade de pedir de volta o que havia sido pago a maior.

Ora, se quando pagou a maior, na data da publicação, nasceu o direito de pedir o indébito, também nessa data, nos casos de pagamento a menor, nasceu a obrigação. E como tal, deveria a contribuinte ter recolhido o que devia.

No presente caso, não o fez.

Dessa forma, entendo correta a exigência dos valores recolhidos a menor, com o que, aliás, concorda a recorrente. Pretende, porém, eximir-se dos juros de mora e da multa de ofício, alegando, em seu favor, o art. 100 do CTN, a seguir transcrito:

“Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o distrito federal e os Municípios.

Parágrafo único – A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

Não vejo como tal artigo possa amparar sua pretensão.

CONCLUSÃO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso, tão-somente, para considerar abrangidos pela decadência os fatos geradores anteriores a 29.03.94.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

SERAFIM FERNANDES CORRÊA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

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 : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

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 existia¹. 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”².

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”³; o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, reputando-o “... lei complementar do ponto-de-vista material”⁴; o de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, dizendo-o “Lei Complementar no sentido meramente material ...”⁵; e o de PAULO DE BARROS CARVALHO, atribuindo-lhe “... eficácia de lei complementar”⁶.

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

¹ 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).

² Lei Complementar – Teoria e Comentários, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 55.

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

⁴ Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 59.

⁵ Nota nº 4, in ALIOMAR BALEEIRO, *op. cit.*, p. 40.

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



Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

sentido, a reflexão apontada, mas não assumida, por ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁷ e por MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES⁸. Nesse sentido, também, a reflexão indicada e defendida por FREDERICO DE MOURA THEOPHILO⁹ e por SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO¹⁰.

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"*¹¹.

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 exegetico, 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 CARVALHO¹²).

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 CARVALHO¹³); 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)¹⁴, precisamente por estarmos convencidos da conclusão que sacou

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

⁸ Normas Gerais de Direito Tributário, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 111.

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

¹⁰ 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

¹¹ DJU I, de 20.06.94, p. 16.064.

¹² Op. cit., p. 106.

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

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



Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

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" ¹⁵.

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*" ¹⁶. 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 ¹⁷.

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.

De sorte a espantar 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,

¹⁵ Curso..., op. cit., p. 100.

¹⁶ Curso..., op. cit., p. 35.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10280.001126/99-23

Acórdão : 201-75.750

Recurso : 117.579

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'" ¹⁸. 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**"¹⁹. Em idêntico sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES ²⁰.

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 CARRAZZA²¹); "... **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 ²²); "... **prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente ...**" (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES ²³). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA ²⁴ e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA ²⁵.

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

¹⁸ Curso..., *op. cit.*, p. 754-755.

¹⁹ Curso..., *op. cit.*, p. 208-209.

²⁰ Normas..., *op. cit.*, p. 105 e 107.

²¹ Curso..., *op. cit.*, p. 767.

²² Normas..., *op. cit.*, p. 111.

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

²⁴ 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23

Acórdão : 201-75.750

Recurso : 117.579

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”*²⁶.

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 prefaciá-las 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”*²⁷.

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 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)²⁸.

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).

²⁶ Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 395.

²⁷ Prefácio, in EDYLCEA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, Prescrição e Decadência do Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, RT, 1983, p. VIII.

²⁸ Conflito de Normas, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39-40.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

É a conclusão a que chega a **boa doutrina**, a saber: *"O prazo decadencial vigente, pois, é de dez anos"* (WAGNER BALERA²⁹); *".. 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 ESTEVES³⁰); *"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 NEVES³¹); *"... 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 CARRAZZA³²).

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 n.ºs 105-10.186, 108-04.119 e 108-04.120³³.

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, 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"*³⁴.

4. Conclusão

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

³⁰ Normas..., p. 111.

³¹ COFINS..., *op. cit.*, p. 112 e 113.

³² Curso..., *op. cit.*, p. 767.

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

³⁴ 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, n.º 1, 1983, p. 245.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10280.001126/99-23
Acórdão : 201-75.750
Recurso : 117.579

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 23 de janeiro de 2001


JOSÉ ROBERTO VIEIRA