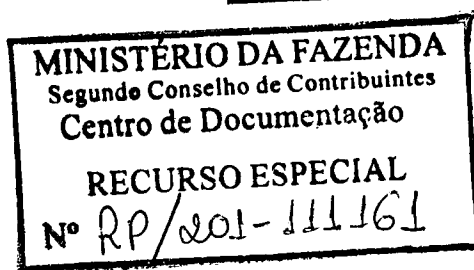




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 05 / 08 / 2002
Rubrica



Processo : 10280.006798/98-16
Acórdão : 201-75.462
Recurso : 111.161

Sessão : 17 de outubro de 2001
Recorrente : IMPORTADORA SOUZA LTDA.
Recorrida : DRJ em Belém - PA

COFINS – CONSTITUCIONALIDADE – DECADÊNCIA – MULTA - A
COFINS é constitucional assim já se pronunciou o STF. A decadência do direito da Fazenda Pública lançar o crédito tributário ocorre em 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 150, § 4º, CTN). A multa de 75% é devida. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por:
IMPORTADORA SOUZA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencido o Conselheiro José Roberto Vieira que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2001

Jorge Freire
Presidente

Antonio Mário de Abreu Pinto
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli e Sérgio Gomes Velloso.

Eaál/ovrs



Processo : 10280.006798/98-16

Acórdão : 201-75.462

Recurso : 111.161

Recorrente : IMPORTADORA SOUZA LTDA.

RELATÓRIO

Discute-se, nos presentes autos, a lavratura do Auto de Infração, em 18/12/99, de fls. 02/25, referente ao não recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS - instituída pela Lei Complementar n.º 70/91, relativo ao período de janeiro de 1993 a dezembro de 1997, no valor de R\$2.765.014,06, já incluídos a multa de ofício e os juros moratórios.

Inconformada com a exigência supra, a atuada apresentou impugnação tempestiva, em 15/01/99, de fls. 100/114, requerendo o cancelamento do Auto de Infração, com base nos fundamentos a seguir:

1 – preliminarmente, argúi decadência do período anterior a cinco anos contados da data da ciência da notificação, que ocorreu em 18/12/98, sendo assim estaria extinto o direito da Fazenda Pública em exigir tais créditos tributários;

2 – a forma como está sendo cobrada a COFINS é inconstitucional, uma vez que esta possui a mesma base de cálculo de outra contribuição, qual seja, o PIS. Ademais, a arrecadação e a fiscalização são efetuadas pela Receita Federal, o que caracteriza a COFINS como imposto e não como Contribuição para a Seguridade Social. Acrescenta, ainda, que o ICMS não pode ser incluído na base de cálculo, uma vez que tal imposto não integra o faturamento da empresa;

3 – a utilização de TR como índice de correção monetária é ilegal, sendo matéria já pacificada e que já teve tal ilegalidade declarada, uma vez que modifica o elemento quantitativo do fato gerador; e

4 – a multa de mora é inexigível, ou, ainda, caso devida, deve ser modificada para 2%. A correção monetária e os juros de mora que devem se limitar aos 12% anuais, devem incidir sobre o débito originário, a fim de se coibir a capitalização dos juros, sendo respeitado o limite constitucional.

A autoridade julgadora de primeira instância, através da Decisão n.º 043/99-10.99 às fls. 117/122, julgou procedente a exigência da COFINS, pelos motivos a seguir:



Processo : 10280.006798/98-16
Acórdão : 201-75.462
Recurso : 111.161

1 – quanto à preliminar de decadência argüida, esta deve ser rejeitada, pois o direito de a Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 1994, ocorrendo a decadência em 31 de dezembro de 1998, o que não se verificou, uma vez que o crédito foi lançado em 18 e dezembro de 1998;

2 – a inconstitucionalidade da COFINS não pode ser declarada pela esfera administrativa, pois a mesma tem função apenas de aplicar as normas quando haja uma situação fática que se enquadre na situação descrita, sendo competência do STF para declarar tal inconstitucionalidade, não havendo tal pronunciamento até o momento;

3 – a ilegalidade na utilização da TR é extravagante, pois nos autos não houve a indexação da contribuição exigida, mas sim a aplicação de juros de mora, no período de julho a dezembro de 1994, em percentual equivalente ao excedente da variação acumulada da TR em relação à variação da UFIR;

4 – a multa exigida não é moratória, mas sim fiscal e está prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96. Ademais a limitação constitucional de juros em 12% ao ano depende de regulamentação por lei complementar, o que não foi feito no caso;

5 – a Contribuinte pagava mensalmente uma pequena parcela daquilo que era devido, agindo maliciosamente para que fosse mantida uma aparência de regularidade, deixando assim de recolher valores expressivos todo mês; e

6 – por fim, registra que o ICMS integra o faturamento da empresa, não se constituindo em parcela destacável, que pudesse ser excluído da base de cálculo da contribuição.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário tempestivo em 06 de abril de 1999 (fls. 126/141), reiterando as mesmas alegações apresentadas na impugnação, requerendo a reforma da decisão supra.

Nos autos, às fls. 142 a 145, consta decisão judicial liminar determinando o encaminhamento do processo ao Conselho de Contribuintes independentemente do pagamento do depósito prévio de 30%.

Os autos foram remetidos ao Segundo Conselho de Contribuintes em 07/05/99 e distribuído em 06/07/99 para a Conselheira-Relatora Ana Neyle Olímpio Holanda, quem, juntamente



Processo : 10280.006798/98-16
Acórdão : 201-75.462
Recurso : 111.161

com os Membros da Primeira Câmara decidiram converter o julgamento do recurso em diligência (fls. 150/151) para que fosse comprovada a existência de pagamentos anteriores à atividade fiscal, correspondentes aos períodos constantes da autuação, devendo a Recorrente se manifestar sobre tais documentos acostados, se assim desejar.

O Termo de Diligência (fls. 311/312) informa o que segue:

1 – os recolhimentos da COFINS foram efetuados nos prazos regulamentares, entretanto representam em média 10% do seu valor devido;

2 – os valores recolhidos foram considerados como parcela inclusa para o efeito de apurar-se as efetivas diferenças, conforme demonstrado às fls. 6/7 e 8/17, onde foram considerados os valores originários;

3 – as receitas consideradas como valor tributável foram os faturamentos mensais lançados nos livros fiscais que coincidem com os valores declarados no IRPJ, com exceção de alguns meses; e

4 – ao valor lançado, à fl. 02, em R\$1.152.989,61 foi proposto uma diminuição de R\$ 4.011,35, devendo permanecer em R\$1.148.978,26 e seus acréscimos legais.

A contribuinte tomou ciência do Termo em 28/02/2000, tendo decorrido o prazo sem manifestar-se como atesta a Certidão de fl. 315.

Os autos retornaram da diligência em 10.04.2000 para julgamento.

É o relatório.



Processo : 10280.006798/98-16

Acórdão : 201-75.462

Recurso : 111.161

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Cumpre observar que o crédito tributário, relativo à COFINS, objeto do presente auto de infração lavrado, tem um prazo de 05 (cinco) anos para ser homologado, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Desta forma, em tendo o Fisco lavrado o auto de infração em 18/12/98, assiste razão à Recorrente quanto à inexigibilidade do tributo com fatos geradores praticados até 18/12/93, ou seja, os créditos com fatos geradores até esta data encontram-se extintos, tendo em vista ter se passado 05 (cinco) anos para a sua homologação, conforme disposto no art. 150, § 4º, *verbis*:

“Art. 150. (...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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 e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Neste mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça – STJ – ao proferir decisão, em sua primeira seção, sobre o tema em questão, assim se posicionou, vejamos:

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo



Processo : 10280.006798/98-16
Acórdão : 201-75.462
Recurso : 111.161

173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos. (Ministro Relator Ari Pargendler; ERESP 101407/SP; DJ 08/05/2000)”.

Desta forma, entendo de forma diversa da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, tendo em vista que o ditame do art. 173, I¹, diz respeito aos casos, onde não há qualquer recolhimento de tributo, ensejando o dolo, fraude ou qualquer outro ato contra patrimônio público. Com isso, poder-se-á verificar na própria autuação realizada pelo fiscal, que houve sim recolhimento, tendo este sido em quantia inferior à devida.

Em relação à constitucionalidade da COFINS, o próprio STF já se posicionou positivamente em Ação Declaratória de Constitucionalidade.

Quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, já é entendimento deste Conselho que o ICMS é parcela componente do preço da mercadoria, ou seja, faz parte da receita bruta decorrente do faturamento e, portanto, integra a base de cálculo da COFINS. Ademais, só são admitidas as exclusões expressamente previstas na lei e, nesse caso, não há nenhuma autorização expressa da lei para excluir o valor do ICMS.

Destarte, com relação ao juros e atualização monetária, tenho como corretos os enquadramentos legais utilizados pela fiscalização.

Quanto à multa, também, não cabe a alegação da Recorrente, a multa de 75% se fundamenta no inciso I, art. 44, da Lei n.º 9.430/96.

Pelo exposto, voto no sentido de dar **provimento em parte** ao recurso para, em face da decadência, reconhecer a improcedência parcial do lançamento com relação aos tributos lançados com fatos geradores ocorridos até 18/12/93. No período posterior mantido o lançamento original em todos os seus termos.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2001

ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO

¹ “Art. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...)”



Processo : 10280.006798/98-16

Acórdão : 201-75.462

Recurso : 111.161

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 : 10280.006798/98-16
Acórdão : 201-75.462
Recurso : 111.161

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 existia². 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”³.

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”⁴; o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, reputando-o “... lei complementar do ponto-de-vista material”⁵; o de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, dizendo-o “Lei Complementar no sentido meramente material ...”⁶; e o de PAULO DE BARROS CARVALHO, atribuindo-lhe “... eficácia de lei complementar”⁷.

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

² 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).

³ Lei Complementar – Teoria e Comentários, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 55.

⁴ Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 39.

⁵ Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 59.

⁶ Nota nº 4, in ALIOMAR BALEEIRO, op. cit., p. 40.

⁷ Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 60.



Processo : 10280.006798/98-16
Acórdão : 201-75.462
Recurso : 111.161

sentido, a reflexão apontada, mas não assumida, por ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁸ e por MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES⁹. Nesse sentido, também, a reflexão indicada e defendida por FREDERICO DE MOURA THEOPHILO¹⁰ e por SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO¹¹.

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*”¹².

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 CARVALHO¹³).

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 CARVALHO¹⁴); 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

⁸ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 765-766.

⁹ **Normas Gerais de Direito Tributário**, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 111.

¹⁰ **A Contribuição para o PIS**, São Paulo, Resenha Tributária, 1996, p. 68-69.

¹¹ 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

¹² DJU I, de 20.06.94, p. 16.064.

¹³ *Op. cit.*, p. 106.

¹⁴ **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 16.



Processo : 10280.006798/98-16

Acórdão : 201-75.462

Recurso : 111.161

contextual (sistemático)¹⁵, precisamente por estarmos convencidos da conclusão que sacou 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”¹⁶.

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”¹⁷. 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 alhures¹⁸.

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.

¹⁵ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 46-50.

¹⁶ *Curso...*, op. cit., p. 100.

¹⁷ *Curso...*, op. cit., p. 35.

¹⁸ 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 : 10280.006798/98-16
Acórdão : 201-75.462
Recurso : 111.161

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, 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’*”¹⁹. 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*”²⁰. Em idêntico sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES²¹.

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 CARRAZZA²²); “... *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 ESTEVES²³); “... *prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente ...*” (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES²⁴). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA²⁵ e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA²⁶.

¹⁹ Curso..., op. cit., p. 754-755.

²⁰ Curso..., op. cit., p. 208-209.

²¹ Normas..., op. cit., p. 105 e 107.

²² Curso..., op. cit., p. 767.

²³ Normas..., op. cit., p. 111.

²⁴ COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento – LC 70/91, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 113.

²⁵ 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.



Processo : 10280.006798/98-16
Acórdão : 201-75.462
Recurso : 111.161

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”*²⁷.

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”*²⁸.

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)²⁹.

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

²⁶ Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária: Prescrição e Decadência, **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, IOB, nº 22, nov. 1994, p. 450.

²⁷ **Lançamento Tributário**, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 395.

²⁸ Prefácio, in EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, **Prescrição e Decadência do Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo, RT, 1983, p. VIII.

²⁹ **Conflito de Normas**, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39-40.



Processo : 10280.006798/98-16
Acórdão : 201-75.462
Recurso : 111.161

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 BALERA³⁰); *“.. 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 ESTEVES³¹); *“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 NEVES³²); *“... 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 CARRAZZA³³).

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 108-04.120³⁴.

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*

³⁰ Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, *op. cit.*, p. 102.

³¹ Normas..., p. 111.

³² COFINS..., *op. cit.*, p. 112 e 113.

³³ Curso..., *op. cit.*, p. 767.

³⁴ O primeiro acórdão está publicado no DO de 09.12.96, e os dois últimos no DO de 27.05.97.



Processo : 10280.006798/98-16
Acórdão : 201-75.462
Recurso : 111.161

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”³⁵.

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 17 de outubro de 2001


JOSÉ ROBERTO VIEIRA

³⁵ 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.