



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

Publicação no Diário Oficial da União
de 14 / 05 / 2003
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL
Nº RP/201 - 113 360

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : CAIRO COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ em Recife – PE

PIS. AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. DECADÊNCIA. NÃO É APLICÁVEL O ART. 45 DA 8.212/91. NÃO RECEPÇÃO PELA CF/88 DO PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO DL. Nº 2.052/83. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. Somente a lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (alínea b, inciso III, do art. 146 da CF/88). Não pode ser aplicado o art. 45 da Lei nº 8.212/91. O DL nº 2.052/83 não foi recepcionado pela nova ordem constitucional, no que tange ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. O prazo decadencial, nos termos do art. 173, I, do CTN, começa a correr no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ser feito, ou seja, o exercício em que se poderia lançar. Conforme o § 4º do art. 150 do CTN, o Fisco pode “homologar o lançamento” logo após o pagamento antecipado, ou esperar que decorram os cinco anos, quando haverá, em momentos contíguos, a “homologação” e a extinção do crédito tributário.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CAIRO COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e José Roberto Vieira, que apresentou declaração de voto, quanto à decadência.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Gilberto Cassuli
Gilberto Cassuli
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.
iao/cf/mdc



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

Recorrente : CAIRO COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte foi autuada em 29/04/1998, conforme Auto de Infração de fls. 01/03 e anexos, por *"FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL"*, referente ao período de 01/92 a 12/92. Foi lançado o valor do crédito apurado de R\$32.833,86, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional. No Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 11/14 estão descritos os fatos apurados na ação fiscal pelo auditor, restando consignado que *"O contribuinte não recolheu nenhum valor até a presente data dos seguintes tributos e contribuições federais: IRPJ, CSL, PIS e FINSOCIAL/COFINS. Assim, cumpre-nos, no caso, a obrigatoriedade da cobrança: do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica com base no Lucro Arbitrado e seus reflexos (Imposto de Renda Retido na Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro); do FINSOCIAL/COFINS e do PIS sobre o faturamento"*.

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 39/40, aduzindo que para sua defesa traz cópia da impugnação apresentada nos autos do processo referente ao IRPJ, afirmando que, a exigência de PIS lançada nos presente auto de infração é apenas reflexo daquele lançamento (de IRPJ). Alega que, desconstituído o lançamento principal, está, *ipso facto*, desconstituído o lançamento derivado. Assim, traz cópia da impugnação apresentada no processo que lançou o IRPJ, bem como cópias do auto de infração e anexos daquele processo (fls. 51/79).

Resolveu, então, o Delegado da DRJ em Recife - PE, às fls. 88/92, julgar procedente o lançamento, conforme a seguinte ementa:

"FORMALIDADE ESSENCIAL DA DECISÃO.

A decisão deverá, sob pena de nulidade, referir-se, expressamente a todas as razões suscitadas pela defesa contra todas as exigências, não se fazendo necessária qualquer solicitação da contribuinte neste sentido.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta de recolhimento, total ou parcial, da contribuição para o PIS enseja, quando apurada pela autoridade fiscal, lançamento de ofício.

BASE DE CÁLCULO DO PIS.

A base de cálculo do PIS é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas mercadorias (sic), de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, previstas as deduções contidas na legislação pertinente.



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

O direito de apurar e constituir o crédito, nos casos de Contribuições Sociais para a Seguridade Social, só se extingue após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

AUTO REFLEXO.

O auto é reflexo quando decorrente das mesmas irregularidades que deram origem à outro, denominado de auto matriz.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Em Recurso Voluntário, às fls. 98/112, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões sob os fundamentos de que, preliminarmente, fere o amplo direito de defesa a exigência do depósito recursal. Alega a decadência, afirmando que o crédito tributário está extinto. Alega, ainda, matéria de mérito, referindo-se ao lançamento relativo ao IRPJ, bem como vai contra a aplicação da multa.

À fl. 114 há despacho negando seguimento ao recurso voluntário apresentado, em virtude da não apresentação de prova de efetuação do depósito recursal. Já às fls. 119/124, notícia de julgamento do Mandado de Segurança nº 99.12616-5, impetrado pela contribuinte, em que foi julgado procedente o pedido, determinando o recebimento do recurso administrativo sem a necessidade de prévio recolhimento de depósito.

É o relatório. 



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GILBERTO CASSULI**

O recurso voluntário é **tempestivo**. O estabelecido no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 1.621/1997, atualmente MP nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001 (ainda em vigor por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001), referente ao **depósito de, no mínimo, 30%** da exigência fiscal definida na decisão, **não foi cumprido**, havendo, entretanto, **decisão judicial** amparando o contribuinte. Assim, conheço do recurso.

A empresa contribuinte, ora recorrente, foi autuada, em 29/04/1998, pela falta de recolhimento do PIS nos períodos de 01/92 a 12/92. Atacou o auto de infração aduzindo matéria preliminar – decadência - e de mérito.

DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Há entendimento no sentido de que o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário seria, nos casos aplicáveis, o do art. 45 da Lei nº 8.212/91, ou, especificamente com relação ao PIS, o do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.052/83. Não comungamos desse pensamento, porque afronta manifestamente a Carta Magna.

O CTN, como é cediço, fixa em 5 (cinco) anos o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, como se infere da leitura de seus arts. 150, § 4º, e 173. De outra banda, inovando no ordenamento jurídico, a Lei nº 8.212/91, no art. 45, dispõe que a Seguridade Social teria o prazo de 10 (dez) anos para constituir seus créditos. O Decreto-Lei nº 2.052/83, em seu art. 10, estabelece o prazo de dez anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento, para a ação de cobrança das Contribuições devidas ao PIS e ao PASEP.

Entretanto, a Constituição da República Federativa do Brasil, na alínea *b* no inciso III, do art. 146, reza que somente a lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários**.

Diante deste confronto de normas, a conclusão acertada, segundo entendemos, é simples, porque o CTN, após o advento da Carta Política, detém eficácia de Lei Complementar, tratando de matérias colocadas pela Constituição Federal sob reserva desta espécie legislativa.

B. 4



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

Estando as normas gerais em matéria de legislação tributária devidamente estabelecidas em Lei hoje aceita como de eficácia de Lei Complementar, evidentemente não pode uma Lei Ordinária, ou um Decreto-Lei, inovarem no ordenamento jurídico afrontando a Carta Magna, por tratar de assunto reservado à espécie de lei diversa, havendo, no caso, interferência do legislador ordinário, ou do Poder Executivo.

Assim, por força do princípio da reserva absoluta da Lei Complementar, não é aplicável o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a constituição de créditos tributários, como pretendeu o art. 45 da Lei nº 8.212/91, e o Decreto-Lei 2.052/83, porque a todas as contribuições sociais se aplica o disposto no art. 146, III, b, da CF/88 e, portanto, o prazo decadencial é aquele chumbado no Código Tributário Nacional.

Reforça este posicionamento a recente manifestação do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade em Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, relator o eminente Desembargador Federal Amir Sarti, em 22 de agosto de 2001, declarou a inconstitucionalidade do *caput* do art. 45 da Lei nº 8.212/91, conforme a ementa:

“ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – CAPUT DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.” (grifamos)

Sob o mesmo prisma, entendemos que, neste particular, o DL nº 2.052/83 não foi recepcionado pela nova ordem constitucional. Isto, caso se entenda que ele trata de prazo decadencial para a constituição de crédito tributário, tendo em conta haver precedente no sentido de que não trata de prazo decadencial, como se infere do aresto da Segunda Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, ao julgar o Recurso nº 07.768, em 18/08/99, Relator o Conselheiro Tarácio Campelo Borges, Acórdão nº 202-11.442:

“PIS - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 não fixa prazo decadencial, apenas estabelece a guarda de documentos. Na ausência de recolhimento antecipado, não há falar-se em homologação de pagamentos. (...) Restando comprovada a antecipação do pagamento e decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência do dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º). Precedentes do STJ. Decaído o direito da Fazenda Nacional constituir o



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

crédito tributário, é insubsistente a parcela da exigência fiscal vinculada a tais fatos geradores. (...). ” (grifamos)

A Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes decidiu, em relato do ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, ao julgar o Recurso nº 114.836, em 24/01/2001, Acórdão nº 201-74214:

“PIS - SEMESTRALIDADE - MUDANÇAS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 ATRAVÉS DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/95 - A regra estabelecida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 diz respeito à base de cálculo e não a prazo de recolhimento, razão pela qual o PIS correspondente a uma mês tem por base de cálculo o faturamento de seis meses atrás. Tal regra manteve-se incólume até a Medida Provisória nº 1.212/95, a partir da qual a base de cálculo passou a ser o faturamento do mês. DECADÊNCIA - Nos termos do art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar estabelecer normas sobre decadência. Sendo assim, o Decreto-Lei nº 2.052/83 não foi recepcionado pela Carta de 1988. Pela mesma razão, 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). Recurso parcialmente provido. ” (grifamos)

Também da lavra do eminente Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, julgando o Recurso nº 112.331, em 26/01/2000, Acórdão nº 201-73.523:

“COFINS - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DECADÊNCIA - Não sendo a COFINS tributo, mas tendo natureza tributária, conforme entendeu o Supremo Tribunal Federal, a ela aplicam-se as regras previstas no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) relativamente à decadência. Por outro lado, tratando-se de contribuição recolhida sem prévio exame da autoridade administrativa o prazo decadencial é o previsto no art. 150, § 4º do CTN (Lei nº 5.172/66). O prazo decadencial de 10 (dez) anos estabelecido pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91 não prevalece em relação à COFINS, a luz do que dispõe o artigo 146, III, letra “b”, da Constituição Federal. Por força de tal dispositivo cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Recurso provido.” (grifamos)

Constatamos que o presente auto de infração foi lavrado em 29/04/1998, lançando valores compreendidos entre 01/92 e 12/92, o que leva à conclusão de estarem parte dos períodos atingidos pela decadência.

SHL



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

Outra questão ainda merece destaque. Estabelecem os arts. 150, § 4º, e art. 173, ambos do Código Tributário Nacional:

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

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.” (grifamos)

Entende-se que, tratando-se de tributo sujeito a “lançamento por homologação” e não havendo recolhimento, deve ser aplicado o referido art. 173, I, para a determinação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. É preciso bem interpretar esta situação.

No dizer de JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA:

“Ora, a) se a decadência diz com o não exercício de um direito potestativo pela Fazenda Pública – o direito de lançar o crédito tributário –, declará-lo”

7



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

formalmente e b) se a lei complementar tributária confere ao Ente Político titular do imposto ou da taxa, ou da contribuição de melhoria, ou do empréstimo compulsório, ou à entidade titular da contribuição social, um prazo quinquenal para efetivar o lançamento, podemos concluir, em um silogismo claro, que, dentro de 5 anos a contar de certa data, e nem um dia após esse prazo – há que ser efetivado o lançamento tributário, há que ser manifestado formalmente o exercício daquele direito potestativo.”¹

Assim, entendemos que, não havendo o pagamento antecipado, característica do tributo “lançável” por homologação, o termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Exemplificando, se o recolhimento da COFINS de dezembro de 1992 não foi efetuado, o prazo que corre contra a Fazenda Pública para a constituição do crédito tributário teve início em 01/01/1993, decaindo em 01/01/1998.

Não faz o menor sentido sustentar que somente decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que podia ter sido lançado é que começa a correr o prazo decadencial, como sustentam alguns. O professor ROCHA assevera que há um evidente contra-senso nesse entendimento, asseverando a respeito dessa tese:

“Expresso de uma forma mais teórica, isso quer dizer que o direito potestativo de lançar o crédito tributário, direito que carrega um prazo de extinção (improrrogável como próprio do instituto da decadência) quinquenal, só terá esse prazo contado a partir do dia em que ele (o direito potestativo de lançar o crédito) não puder mais ser exercido!!!”².

Afastado este equivocado entendimento, afirmamos que o prazo decadencial, nos termos do art. 173, I, do CTN, começa a correr no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ser feito, ou seja, o exercício em que se poderia lançar. Conforme o § 4º do art. 150 do CTN, o Fisco pode “homologar o lançamento” logo após o pagamento antecipado, ou esperar que decorram os cinco anos, quando haverá, em momentos contíguos, a “homologação” e a extinção do crédito tributário.

Destarte, não podendo aplicar outro prazo decadencial para o Fisco constituir seus créditos tributários, senão o estampado no CTN, declaramos decaído no direito de lançar os valores referentes aos períodos lançados no presente auto de infração. 

¹ ROCHA, João Luiz Coelho da. A Decadência no Lançamento por Homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha Comércio e Serviços, junho de 1998. nº 33. p. 81.

² Idem. p. 82.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo **PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO** para declarar decaído o direito de o Fisco constituir os créditos tributários lançados no presente auto de infração, tudo nos termos da fundamentação.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2002


GILBERTO CASSULI



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA QUANTO À DECADÊNCIA

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?

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

Ju

[Assinatura]



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

complementar ao versar aqueles temas. Daí falar HANS KELSEN em possibilidade de modificação posterior do significado normativo do que antes existia³. 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"*⁴.

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"*⁵; o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, reputando-o *"... lei complementar do ponto-de-vista material"*⁶; o de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, dizendo-o *"Lei Complementar no sentido meramente material ..."*⁷; e o de PAULO DE BARROS CARVALHO, atribuindo-lhe *"... eficácia de lei complementar"*⁸.

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 sentido, a reflexão apontada, mas não assumida, por ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁹ e por MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES¹⁰. Nesse sentido, também, a reflexão indicada e defendida por FREDERICO DE MOURA THEOPHILO¹¹ e por SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO¹².

³ 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).

⁴ Lei Complementar – Teoria e Comentários, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 55.

⁵ Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 39.

⁶ Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 59.

⁷ Nota nº 4, in ALIOMAR BALEEIRO, *op. cit.*, p. 40.

⁸ Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 60.

⁹ Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 765-766.

¹⁰ Normas Gerais de Direito Tributário, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 111.

¹¹ A Contribuição para o PIS, São Paulo, Resenha Tributária, 1996, p. 68-69.

¹² 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



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

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"*¹³.

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 CARVALHO¹⁴).

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 CARVALHO¹⁵); 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)¹⁶, 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"*¹⁷.

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"*¹⁸. E entre eles, recordemos alguns que interessarão particularmente ao tema em

¹³ DJU I, de 20.06.94, p. 16.064.

¹⁴ *Op. cit.*, p. 106.

¹⁵ **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 16.

¹⁶ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, Curitiba, Juruá, 1993, p. 46-50.

¹⁷ *Curso...*, *op. cit.*, p. 100.

¹⁸ *Curso...*, *op. cit.*, p. 35.



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

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 alhures¹⁹.

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 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’”²⁰. 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**”²¹. Em idêntico sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES²².

¹⁹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, nº 54, out./dez.1990, p. 102-104.

²⁰ **Curso...**, op. cit., p. 754-755.

²¹ **Curso...**, op. cit., p. 208-209.

²² **Normas...**, op. cit., p. 105 e 107.



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

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 CARRAZZA²³); “... 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 ESTEVES²⁴); “... prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente ...” (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES²⁵). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA²⁶ e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA²⁷.

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*”²⁸.

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*”²⁹.

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

²³ Curso..., op. cit., p. 767.

²⁴ Normas..., op. cit., p. 111.

²⁵ COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento – LC 70/91, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 113.

²⁶ 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.

²⁷ Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária: Prescrição e Decadência, Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, IOB, nº 22, nov. 1994, p. 450.

²⁸ Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 395.

²⁹ Prefácio, in EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, Prescrição e Decadência do Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, RT, 1983, p. VIII.



Processo nº : 10480.005146/98-81
Recurso nº : 113.360
Acórdão nº : 201-75.884

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)³⁰.

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 BALERA³¹); "*.. 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 ESTEVES³²); "*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 NEVES³³); "*... 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 CARRAZZA³⁴).

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 108-04.120³⁵.

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**

³⁰ Conflito de Normas, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39-40.

³¹ Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, *op. cit.*, p. 102.

³² Normas..., p. 111.

³³ COFINS..., *op. cit.*, p. 112 e 113.

³⁴ Curso..., *op. cit.*, p. 767.

³⁵ O primeiro acórdão está publicado no DO de 09.12.96, e os dois últimos no DO de 27.05.97.



Processo nº : 10480.005146/98-81

Recurso nº : 113.360

Acórdão nº : 201-75.884

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”³⁶.

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 19 de fevereiro de 2002


JOSÉ ROBERTO VIEIRA 

³⁶ 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.