



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 02 / 03 / 2004  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação  
RECURSO ESPECIAL  
Nº RD 201-120469

Recorrente : ITABRASIL AGROPECUÁRIA LTDA.  
Recorrida : DRJ em Salvador - BA.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. PRETENSA IMPRECISÃO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS.**

Mesmo em se tratando de efetiva imprecisão na descrição dos fatos, desde que não constitua cerceamento de defesa, enquadra-se entre os vícios não essenciais, irregularidades sanáveis quando resultarem em prejuízo do sujeito passivo, que não determinam a nulidade processual (Decreto nº 70.235/72, arts. 59 e 60).

**DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. NÃO CONFISCATORIEDADE DA MULTA E DOS JUROS DE MORA.**

O Princípio Constitucional do Não-Confisco (Constituição, art. 150, IV) é aplicável exclusivamente aos tributos, não se estendendo às penalidades e aos juros. É possível cogitar-se da aplicação de uma noção de Não-Confisco Genérico às penalidades e aos juros, como decorrência da proteção constitucional ao direito de propriedade (Constituição, art. 5º, XXII e 170, II), contudo apenas quando em face de um exagero irrecusavelmente exorbitante.

**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-PASEP as regras do CTN (Lei nº 5.172/66).

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ITABRASIL AGROPECUÁRIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento o período de fevereiro a outubro/95. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e José Roberto Vieira (Relator). Designado o Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 30 de janeiro de 2003.

*Josefa Maria Coelho Marques*

Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Serafim Fernandes Corrêa

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antonio Mario de Abreu Pinto, Gilberto Cassuli, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

Recorrente : ITA BRASIL AGROPECUÁRIA LTDA.

### RELATÓRIO

A recorrente foi alvo da lavratura de Auto de Infração de COFINS (fls. 09 a 11), por diferenças apuradas mediante a comparação entre os dados dos livros contábeis com os dados do Livro do ICMS, relativo aos períodos de apuração de fevereiro a dezembro de 1995 e de agosto a novembro de 1997 (fl. 11), de que tomou ciência em 14/12/2000 (fl. 09).

Inconformada, a contribuinte impugnou a exigência por instrumento apresentado em 15/01/2001 (fl. 119), alegando a nulidade do Auto de Infração, pela descrição imprecisa dos fatos e pelas incorreções; invocando a confiscatoriedade da multa e dos juros de mora; e apontando a ocorrência da “prescrição” quinquenal em relação às contribuições do ano de 1995 (fls. 119 a 134).

A decisão de primeira instância, da autoridade da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, de 14/08/2001, rejeitou todos os argumentos da impugnação, pronunciando-se, assim, pela procedência do lançamento de ofício (fls. 138/143).

Cientificada dessa decisão em 03/01/2002 (fl. 143), a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário para este órgão colegiado, em 07/01/2002 (fl. 148), reiterando todos os argumentos da impugnação (fls. 148/152). Tal recurso foi encaminhado a este Segundo Conselho de Contribuintes, pela DRJ em Salvador - BA, em 24/04/2002 (fl. 162).

É o relatório.



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Três são as questões objeto de exame no presente voto, a saber: a alegação de nulidade processual, a de confiscatoriedade da multa e dos juros de mora, e a de ocorrência do fenômeno decadencial.

**1. Improcedência da Alegação de Nulidade Processual**

O sujeito passivo acusa de nulo o auto de infração pela ausência de descrição dos procedimentos de cálculo e “...*porque possui dados e conclusões imprecisas ou distorcidas e, portanto, incorretas, por isso, arbitrárias*” (Recurso, fl. 152 – Impugnação, fl. 133).

Fazemos nossas, no particular, as palavras adequadas da autoridade decisória de primeira instância: “...*verifica-se a total improcedência da alegação apresentada, pois o autuante descreveu com clareza a infração apurada e os procedimentos adotados na fiscalização, anexando às fls. 21/116 todos os elementos comprobatórios e os termos nela produzidos. Em especial, as fotocópias do Livro de Apuração do ICMS, fls. 87/116, do qual foram extraídas as bases de cálculo consideradas nos demonstrativos de fls. 13 e 56/58. As divergências entre os valores registrados nos livros fiscais da contribuinte, constatadas pelo autuante, estão demonstradas na planilha de fl. 55, tendo o contador da empresa informado não ter condições de emitir qualquer parecer esclarecedor, conforme correspondência à fl. 53*” (grifamos) (fl. 141).

A legislação do Processo Administrativo Tributário Federal contempla a possibilidade da ocorrência de **vícios essenciais**, cuja sanção é a inevitável nulidade processual, a saber: a incompetência da autoridade e a preterição do direito de defesa (Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, art. 59, I e II); bem como contempla os **vícios não essenciais**, outras irregularidades, incorreções e omissões, das quais não resultará nulidade (art. 60 do mesmo diploma). É assim que a boa doutrina processual interpreta essas disposições, como, por exemplo, ANTONIO DA SILVA CABRAL<sup>1</sup>, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ<sup>2</sup>.

Muito embora “a descrição do fato” constitua um conteúdo obrigatório do auto de infração, nos termos do art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72, **mesmo que houvesse alguma imprecisão descritiva, dificilmente seria o bastante para determinar a nulidade**, como solicita a recorrente; a não ser que essa imprecisão caracterizasse o cerceamento de defesa, inexistente no caso. Na melhor das hipóteses, tratar-se-ia de vício indubitavelmente não essencial, enquadrando-se entre aquelas omissões às quais o legislador dirige o comando: “...*serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo...*” (art. 60 do Decreto nº 70.235/72), consagrando o Princípio da Salvabilidade do Processo (ANTONIO DA SILVA CABRAL<sup>3</sup>). Tal salvabilidade, porém, não constitui regra geral, dispensando-se o procedimento saneador quando as omissões “...*não influírem na solução do litígio*”. Em face da larga

<sup>1</sup> *Processo Administrativo Fiscal*, São Paulo, Saraiva, 1993, p. 537/538.

<sup>2</sup> *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, São Paulo, Dialética, 2002, p. 429.

<sup>3</sup> *Processo...*, *op. cit.*, p. 536/537.



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

amplitude dos instrumentos de defesa utilizados pela contribuinte, neste caso, desde a impugnação até o recurso voluntário, dúvida não há de que não cabe cogitar de cerceamento algum.

**E mesmo na hipótese – longe da presente – de sanar irregularidades, “O art. 60 estabelece, como requisito para que sejam sanadas as irregularidades, a comprovação do prejuízo” – confirmam MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ – acrescentando: “*Extrai-se, daí, o entendimento, a contrário senso, de que não se invalida o ato sem que se haja configurado o prejuízo...*”<sup>4</sup>.**

**Descarte-se, portanto, sem mais delongas, o incabível pedido de nulidade processual da recorrente.**

## **2. Inexistência de Confiscatoriedade da Multa e dos Juros de Mora**

Quanto ao **Princípio do Não-Confisco**, observe-se que o legislador constitucional vedou às esferas de governo “*utilizar tributo com efeito de confisco*” (Constituição, art. 150, IV), **não multa**. Inadmissível confundir tributo e multa, distinção, aliás, que, segundo PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, é um dos “*Poucos temas em matéria de direito tributário...*” que “*...conseguem unanimidade entre os doutrinadores*”<sup>5</sup>. Embora, do ponto de vista do Direito Financeiro, ambos constituam receitas derivadas, caracterizados pela compulsoriedade, eles são facilmente extremados um do outro, pela origem da multa num ato ilícito e pela licitude da hipótese de incidência do tributo. Nesse sentido, a distinção apropriadamente efetuada por GERALDO ATALIBA: de um lado, “*Para que alguém seja devedor de multa, é necessário que algum comportamento anterior seu tenha sido qualificado como ato ilícito...*”; de outro, “*Se, pelo contrário, o vínculo obrigacional nascer... por força da lei, mediante a ocorrência de um fato jurídico lícito, então estar-se-á diante de tributo...*”<sup>6</sup>. E nesse mesmo sentido o legislador do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/66, art. 3º, ao sublinhar, na definição legal de tributo, que se trata de “*...uma prestação pecuniária compulsória...que não constitua sanção de ato ilícito...*”

Ora, desde que o **Princípio do Não Confisco (Constituição, 150, IV)** só se aplica aos tributos, e desde que multa evidentemente não se reveste de caráter tributário, **não cabe invocá-lo em relação a uma multa**. Nessa mesma direção o raciocínio recente de ESTEVÃO HORVATH, que se justifica: “*...o rigor científico que entendemos deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade*” (sic)<sup>7</sup>.

**Idêntico é o raciocínio aplicável ao Princípio da Capacidade Contributiva (Constituição, art. 145, § 1º), tal como o do Não-Confisco, exclusivamente dirigido à figura do tributo.**

*for*

<sup>4</sup> Processo..., *op. cit.*, p. 430.

<sup>5</sup> Confisco Tributário, São Paulo, RT, 2002, p. 124.

<sup>6</sup> Hipótese de Incidência Tributária, 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 1992, p. 34 e 35.

<sup>7</sup> O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2002, p. 114. Entre os muito raros doutrinadores que se manifestam em sentido contrário, registre-se a posição singular de AMÉRICO MASSET LACOMBE, para quem, do art. 150, IV, da Constituição, “*...decorre que o confisco em si mesmo será vedado, ainda que não seja consequência de tributo*” (Princípios Constitucionais Tributários, São Paulo, Malheiros, 1996, p. 29).



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

Embora flagrantemente equivocada a recorrente ao buscar apoio no Princípio do Não-Confisco Tributário, para repelir uma multa exageradamente elevada, entendemos possível cogitar de **um Não-Confisco Genérico, como corolário do Direito de Propriedade (Constituição, art. 5º, XXII)**. É como pensa também ESTEVÃO HORVATH, ao versar o tema da aplicação da noção de confisco às multas: *"...embora a situação ora em comento não se submeta ao art. 150, IV da Lei Maior, segundo pensamos, está ela ao abrigo do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado"*<sup>8</sup>. Na mesma linha de entendimento, PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO, que acrescenta ao fundamento no art. 5º, XXII, o do art. 170, II, que contempla a Propriedade Privada como um dos Princípios Gerais da Atividade Econômica<sup>9</sup>.

Reconheça-se, aqui, o embaraço de grandes proporções para o estabelecimento de **contornos e limites desse Não-Confisco Genérico**, como também da noção tributária de não-confisco, segundo apontava, recentemente JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o respeitado catedrático espanhol da *Universidad San Pablo*: *"...uno de los temas más difíciles de nuestro Derecho impositivo..."*<sup>10</sup>. Dificuldade que só não alcança o estabelecimento de uma regra geral desse Não-Confisco Genérico em relação às multas, bem apanhada por ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, o antigo mestre da USP: *"Para que a multa fiscal se considere satisfatória, é necessário que inexista qualquer conexão entre a penalidade imposta e a infração cometida, ou que a pena seja desproporcionada ao delito ou infração tributários praticados"*<sup>11</sup>.

Entretanto, descartado o exame profundo do tema, esse sim repleto de complexidades, não há maiores dificuldades em concluir que **só existe razoabilidade bastante para aplicação desse Não-Confisco Genérico quando diante de penalidades de proporções francamente desconuais**. GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA, por exemplo, refere decisão da Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina, que, tratando de uma *"...pena impuesta por violación de lo establecido en la ley de impuestos internos..."*, equivalente a *"...una multa igual al décuplo de lo defraudado..."*, decidiu *"...que la pena impuesta no es contraria a la garantía del derecho de la propiedad..."*<sup>12</sup>. Entre nós, há julgados do Supremo Tribunal Federal, que só reconhecem o caráter confiscatório em multa punitiva para a sonegação fiscal de 500%, em multa punitiva para o não-recolhimento de 200% e em multa moratória de 100%, como depõe PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO<sup>13</sup>.

E são semelhantes os raciocínios aplicáveis aos juros de mora, também tachados de confiscatórios pela contribuinte. Aliás, recorde-se que, ao estabelecer uma regra geral quanto aos juros, o CTN, art. 161, § 1º, abriu a possibilidade de que a lei dispusesse de modo diverso. Foi o que fez a legislação tributária federal (Leis nºs 9.065/95 e 9.430/96), exigindo-os em percentual equivalente à taxa SELIC.

Decididamente, **uma multa de ofício punitiva de 75% do tributo devido ou os juros à razão da taxa SELIC não nos parecem configurar um exagero suficientemente**

<sup>8</sup> O Princípio..., *op. cit.*, p. 115.

<sup>9</sup> Confisco..., *op. cit.*, p. 124.

<sup>10</sup> Prólogo, in FRANCISCO GARCÍA DORADO, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación*, Madrid, Dykinson, 2002, p. 13.

<sup>11</sup> *Direito Constitucional Tributário e 'Due Process of Law'*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 201.

<sup>12</sup> *El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, p. 286.

<sup>13</sup> Confisco..., *op. cit.*, p. 126/129.



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

extraordinário, desmedido o bastante, efetivamente exorbitante, para que se possa dar por ocorrido **um patente atentado ao Não-Confisco Genérico**, para que se possa ter por caracterizada **uma violação manifesta ao Direito de Propriedade!**

### 3. A Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social

#### 3.1 A Solução Predominante

Trata-se de examinar a decadência na esfera das Contribuições Sociais para a Seguridade Social, entre as quais se encontra a COFINS, 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** (art 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 (art. 104), e que, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, estabeleceu um prazo de caducidade para as respectivas Contribuições Sociais: *“O direito da 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) (art. 45, “caput” e 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 **art. 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 colocou sob reserva de lei complementar, só podem ser modificadas por essa espécie legislativa. Formalmente lei ordinária, tem o conteúdo material de lei complementar ao versar aqueles temas. Daí falar HANS KELSEN em possibilidade de modificação posterior do significado normativo do que antes existia<sup>14</sup>. Daí reconhecer CELSO RIBEIRO BASTOS o novo significado da lei ordinária sobrevivente: *“Não há negar-se, no entanto, que a sua eficácia acaba por comparar-se à da lei complementar, visto que, doravante, só por lei dessa natureza poderá ser alterada”*<sup>15</sup>.

E são expressivos os **testemunhos de apoio** que podemos invocar: o de ALIOMAR BALEEIRO, encarando o CTN como *“...lei ordinária com caráter de lei*

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

<sup>15</sup> Lei Complementar – Teoria e Comentários, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 55.



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

*complementar*”<sup>16</sup>; o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, reputando-o “...*lei complementar do ponto-de-vista material*”<sup>17</sup>; o de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, dizendo-o “*Lei Complementar no sentido meramente material...*”<sup>18</sup>; e o de PAULO DE BARROS CARVALHO, atribuindo-lhe “...*eficácia de lei complementar*”<sup>19</sup>.

Isso posto, **uma primeira possibilidade interpretativa** quanto ao aludido conflito do CTN com a Lei nº 8.212/91 encontra-se no seguinte raciocínio: a todas as contribuições sociais aplica-se o disposto no art. 146, III (art. 149, “*caput*”), inclusive ao FINSOCIAL; por esse dispositivo, decadência é tema restrito à lei complementar tributária (art. 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 (art. 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 CARRAZZA<sup>20</sup> e por MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES<sup>21</sup>. Nesse sentido a reflexão indicada e defendida por FREDERICO DE MOURA THEOPHILO<sup>22</sup> e por SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO<sup>23</sup>.

Essa primeira perspectiva de interpretação encontra vasto amparo na **Jurisprudência dos Tribunais**, da qual mencionamos, a título ilustrativo, decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 47.135-4-SP, Rel. Min. GARCIA VIEIRA: “...*Da prescrição e da decadência só a Lei Complementar estabelecerá normas gerais, em matéria de legislação tributária... Semelhante entendimento predominou no TFR e foi acolhido por este Superior Tribunal de Justiça nos Resp. nºs. 1.311, 2.111, 2.252, 5.043, 19.555, 461, 12.801, 11.779, 10.667 e 14.059*”<sup>24</sup>.

**Essa primeira possibilidade interpretativa**, conquanto prestigiada pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive a ponto de a identificarmos como a solução predominante, **não pode deixar de ser posta sob suspeita**. Isso porque é inevitável nela reconhecer o **fruto de uma interpretação meramente literal** do texto da Constituição. Ora, dispensa maiores comentários a pobreza hermenêutica desse método exegético, pois “...*o texto escrito, na singela conjugação dos seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei...*” (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>25</sup>).

### 3.2 A Melhor Solução

<sup>16</sup> **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed., Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 39.

<sup>17</sup> **Lei Complementar Tributária**, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 59.

<sup>18</sup> Nota nº 4, in ALIOMAR BALEEIRO, *op. cit.*, p. 40.

<sup>19</sup> **Curso de Direito Tributário**, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 60.

<sup>20</sup> **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 765/766.

<sup>21</sup> **Normas Gerais de Direito Tributário**, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 111.

<sup>22</sup> **A Contribuição para o PIS**, São Paulo, Resenha Tributária, 1996, p. 68-69.

<sup>23</sup> Contribuições para a Previdência Social – Prescrição e Decadência a partir de 1º de março de 1989, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 22, p. 60/62, jul. 1997

<sup>24</sup> DJU I, de 20/06/94, p. 16.064.

<sup>25</sup> *Op. cit.*, p. 106.



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

Tentemos, pois, outro ângulo de estudo da questão, promovendo **uma interpretação contextual ou sistemática**. É incontornável essa necessidade, porque já fomos advertidos, “...*não há texto sem contexto...*” (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>26</sup>); e o estudo da literalidade oferece, quando muito, apenas o significado de base, nunca o significado contextual, remanescendo inexplorada a significação normativa plena, provavelmente inclusive sua parte essencial. Já tivemos oportunidade de insistir na adequação do exame textual e contextual (sistemático)<sup>27</sup>, 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*”<sup>28</sup>.

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

E vimos de lembrar tais princípios exatamente porque nos preocupa sobremaneira a **noção de “normas gerais em matéria de legislação tributária”**, cujo estabelecimento fica ao encargo da Lei Complementar Tributária (art. 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

<sup>26</sup> **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 16.

<sup>27</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, Curitiba, Juruá, 1993, p. 46/50.

<sup>28</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 100.

<sup>29</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 35.

<sup>30</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Princípios Constitucionais e Estado de Direito**, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, nº 54, out./dez.1990, p. 102/104.



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

ROQUE ANTONIO CARRAZZA: a constituição concedeu que o legislador complementar "...de duas, uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária... a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão 'as limitações constitucionais ao poder de tributar'" <sup>31</sup>. Convergente é a síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO: "...normas gerais de direito tributário... são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar... Pode o legislador complementar... definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência... E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial" <sup>32</sup>. Em idêntico sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES <sup>33</sup>.

De conformidade com tal amplitude das normas gerais em matéria de legislação tributária, resulta óbvio que **não as integram aquelas normas do CTN que especificam os prazos decadenciais**, desde que não vocacionadas para dispor sobre conflitos de competência e muito menos para regular limitações constitucionais ao poder de tributar. É o que também conclui respeitável doutrina: "...a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA <sup>34</sup>); "...tratar de prazo prescricional e decadencial não é função atinente à norma geral... A lei ordinária é veículo próprio para disciplinar a matéria..." (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES <sup>35</sup>); "...prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente..." (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES <sup>36</sup>). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA <sup>37</sup> e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA <sup>38</sup>.

Também não pertence ao conjunto das normas gerais tributárias aquela referida no CTN, art. 150, § 4º: "**Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos...**" Trata-se aqui, é claro, de lei ordinária da pessoa competente em relação ao tributo sujeito a essa modalidade de lançamento, como no caso do FINSOCIAL. É o magistério coerente de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, debruçado sobre esse dispositivo: "**Lei, aí, é a lei ordinária da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, dado que essa matéria se insere na competência legislativa das pessoas constitucionais**" <sup>39</sup>.

Enfim, **todas as normas que dizem com os prazos decadenciais, bem assim aquelas relativas aos prazos de prescrição, constantes do CTN, ostentam o "status" de lei ordinária**. Por todos, a voz respeitável de GERALDO ATALIBA, quando versava tais normas,

<sup>31</sup> Curso..., op. cit., p. 754/755.

<sup>32</sup> Curso..., op. cit., p. 208/209.

<sup>33</sup> Normas..., op. cit., p. 105 e 107.

<sup>34</sup> Curso..., op. cit., p. 767.

<sup>35</sup> Normas..., op. cit., p. 111.

<sup>36</sup> COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento – L. C. 70/91, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 113.

<sup>37</sup> Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.), Contribuições Sociais – Questões Polêmicas, São Paulo, Dialética, 1995, p. 96 e 100-102.

<sup>38</sup> Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária: Prescrição e Decadência, Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, IOB, nº 22, nov. 1994, p. 450.

<sup>39</sup> Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 395.



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

ao prefaciар livro sobre o tema: *“As regras contidas no CTN, a nosso ver, data venia, são típicas de lei ordinária federal. Tais normas são simplesmente leis federais e não nacionais. Com isso, não obrigam Estados e Municípios. Só a União”*<sup>40</sup>.

Ora, uma vez que os prazos de caducidade do CTN configuram regras de caráter ordinário, inclusive aquele do art. 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 art. 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 art. 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<sup>41</sup>).

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

É a conclusão a que chega a boa doutrina, a saber: *“O prazo decadencial vigente, pois, é de dez anos”* (WAGNER BALERA<sup>42</sup>); *“...no que tange às contribuições para o custeio da Seguridade Social o prazo prescricional e decadencial é o estabelecido na Lei 8212/91, de 10 anos”* (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES<sup>43</sup>); *“Portanto, é perfeitamente possível que uma pessoa política legisle ordinariamente sobre prescrição e decadência em assuntos de sua competência, como fez a União pela Lei nº 8.212/91, em seus art.s 45 e 46... como fez a União no caso das Contribuições Sociais, aumentando de cinco para dez anos o referido prazo”* (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES<sup>44</sup>); *“...entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das ‘contribuições previdenciárias’ são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46, da Lei 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade”* (ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>45</sup>).

Já existem também pronunciamentos da Jurisprudência Administrativa no sentido do prazo decadencial dos dez anos. Exemplificativamente, citem-se os seguintes acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes: nºs 105-10.186, nº 108-04.119 e nº 108-04.120<sup>46</sup>.

<sup>40</sup> Prefácio, in EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, Prescrição e Decadência do Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, RT, 1983, p. VIII.

<sup>41</sup> Conflito de Normas, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39/40.

<sup>42</sup> Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, op. cit., p. 102.

<sup>43</sup> Normas..., p. 111.

<sup>44</sup> COFINS..., op. cit., p. 112 e 113.

<sup>45</sup> Curso..., op. cit., p. 767.

<sup>46</sup> O primeiro acórdão está publicado no DO de 09/12/96, e os dois últimos no DO de 27/05/97.



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

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”<sup>47</sup>.

#### 4. Conclusão

Afastadas as alegações quanto à nulidade processual e quanto à confiscatoriedade da multa e dos juros de mora, defendidas pela recorrente, terminamos por igualmente arrear a alegação do fenômeno decadencial, por adotarmos, no caso, os prazos duplicados da Lei nº 8.212/91, no que tange às Contribuições Sociais para a Seguridade Social. Essas as razões pelas quais, **negamos provimento ao recurso voluntário interposto neste caso.**

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 30 de janeiro de 2003.

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA



<sup>47</sup> Princípio da Anterioridade Tributária, in SACHA CALON NAVARRO COÊLHO (coord.), **Cadernos de Altos Estudos do Centro Brasileiro de Direito Tributário**, São Paulo, Resenha Tributária e CBDT, nº 1, 1983, p. 245.



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO-DESIGNADO  
SERAFIM FERNANDES CORRÊA

Com o respeito e admiração de sempre, divirjo do entendimento do ilustre Conselheiro-Relator José Roberto Vieira.

A decisão recorrida firmou o entendimento de que o prazo decadencial é de dez anos, a partir do 1º dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 24/07/91.

Já a recorrente sustenta que o prazo 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-PASEP, devem ser as previstas no CTN (Lei nº 5.172/66), que é a Lei Complementar que trata da matéria.

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

"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;"* (grifei)

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

**"Número do Recurso: 115863**

**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 Lóssó 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**



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

*Complementar da contribuição para o PIS relativa ao ano de 1991 e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.*

*PIS - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando 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 parágrafo 4º do art. 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 S/ 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

**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 complementar. A 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."*



Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

**“Número do Recurso: 112267**

**Câmara: PRIMEIRA CÂMARA**

**Número do Processo: 10880.004870/97-21**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: PIS**

**Recorrente: REIPLAS IND. COM. MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA**

**Recorrida/Interessado: DRJ-SÃO PAULO/SP**

**Data da Sessão: 20/03/2002 14:00:00**

**Relator: Gilberto Cassuli**

**Decisão: ACÓRDÃO 201-76008**

**Resultado: PPM - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA**

**Texto da Decisão:** *Por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro José Roberto Vieira que apresentou declaração de voto.*

**Ementa:** *PIS - AUTO DE INFRAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO - DECADÊNCIA - NÃO RECEPÇÃO PELA CF/88 DO PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO DL Nº 2.052/83 - NÃO É APLICÁVEL O ART. 45 DA 8.212/91 - BASE DE CÁLCULO - FATURAMENTO DO SEXTO MÊS ANTERIOR À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, SEM CORREÇÃO MONETÁRIA. 1. 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. 2. 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 para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, conforme estampado no CTN. 3. A base de cálculo da contribuição foi faturamento do sexto mês anterior à ocorrência da hipótese de incidência, em seu valor histórico não corrigido monetariamente. Recurso provido em parte.”*

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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10540.000776/00-12  
Recurso nº : 120.469  
Acórdão nº : 201-76.731

*pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

O contribuinte tomou ciência do auto de infração em 14/12/2000 e o PIS-PASEP aqui discutido diz respeito aos fatos geradores ocorridos no período de fevereiro a dezembro de 1995 e de agosto a novembro de 1997.

Aplicando-se a regra do art. 150, parágrafo 4º, do CTN (Lei nº 5.172/66 ) verifica-se que estão ao abrigo da decadência os fatos geradores ocorridos anteriormente a 14/12/95, o que no caso abrange o período de fevereiro a outubro de 1995.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 30 de janeiro de 2003.

SERAFIM FERNANDES CORRÊA