



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

Sessão : 12 de novembro de 2001
Recorrente : COMPANHIA FERROLIGAS MINAS GERAIS - MINASLIGAS
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

PIS – AUTO DE INFRAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – SEMESTRALIDADE – A base de cálculo da Contribuição ao PIS, eleita pela Lei Complementar nº 07/70, art. 6º, parágrafo único (*“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente”*), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando, a partir desta, o faturamento do mês anterior passou a ser considerado para a apuração da base de cálculo da Contribuição ao PIS. **PRAZO DECADENCIAL** – O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º do CTN. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA FERROLIGAS MINAS GERAIS – MINASLIGAS.**

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

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2001


Jorge Freire
Presidente


Antonio Mário de Abreu Pinto
Relator

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10670.000950/99-08

Acórdão : 201-75.539

Recurso : 115.708

Recorrente : COMPANHIA FERROLIGAS MINAS GERAIS - MINASLIGAS

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de fls. 01/04 lavrado em 20/09/1999, que verificou a falta de recolhimento da Contribuição ao PIS relativo aos períodos de apuração de 10/10/1989 a 30/11/1994 e de multa e juros de mora correspondentes.

Inconformada com a lavratura de tal auto de infração, a ora Recorrente apresentou Impugnação tempestiva de fls. 389/394 em 28/10/1999, requerendo o cancelamento do mesmo, alegando que:

- a) ajuizou Ação Ordinária em 18/10/88 (Processo n.º 00.0015206-4) com o objetivo de obter declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, sendo autorizada a depositar, judicialmente, os valores devidos a títulos de PIS, ficando, assim, suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário, como preceitua o art. 151 do CTN. A citada ação foi julgada procedente em 1ª instância, sendo confirmada a decisão pelo Supremo Tribunal Federal. Após o trânsito em julgado da referida decisão, foram apresentados os cálculos judiciais demonstrando a parcela referente à Autora, assim como a parcela convertida em renda a favor da União, sendo esses valores devidamente levantados mediante alvará;
- b) pretende o Fisco cobrar supostas diferenças na apuração das bases de cálculo do PIS, por não terem os cálculos considerado a legislação posterior à edição dos decretos-leis já declarados inconstitucionais. No entanto, o direito de cobrar tais diferenças estaria extinto, nos termos dos arts. 150, § 4º, e 173, do CTN, uma vez que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos sem que a autoridade fiscal tenha efetuado o lançamento;
- c) confrontando-se os valores da base de cálculo do PIS apurados pela autoridade fiscal e os valores extraídos da contabilidade da ora Recorrente, a diferença seria apenas de 94,28 UFIRs;



Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

- d) os cálculos apresentados no processo judicial foram devidamente homologados pelo Juiz do feito, sem a interposição de qualquer recurso por parte da Fazenda Nacional, não podendo, agora, o Fisco instaurar processo administrativo relativo ao mesmo objeto; e
- e) a base de cálculo do PIS, estabelecida pelo art. 6º, parágrafo único, da LC nº 07/70, permaneceu sendo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, pois as Leis nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91 alteraram, tão-somente, o prazo de recolhimento da Contribuição para o PIS, não tendo alterado seu fato gerador, muito menos sua base de cálculo.

O julgador monocrático proferiu, às fls. 441/446, a Decisão nº 888, de 05 de julho de 2000, considerando o lançamento procedente, com base nos fundamentos a seguir:

- a) preliminarmente, o direito que tem a Fazenda Pública de constituir o crédito relativo ao PIS é de dez anos, conforme disposto no art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83, não tendo tal prazo se encerrado no momento do lançamento;
- b) normas legais supervenientes alteraram o prazo de recolhimento do PIS, que fora previsto anteriormente em seis meses;
- c) apresenta-se correta a apuração da base de cálculo do PIS demonstrada pela fiscalização às fls. 51/57 e a determinação da contribuição devida, expressa nos Demonstrativos de fls. 05/15. Ademais, nos autos do processo judicial, não pode a Procuradoria da Fazenda Nacional verificar a correção dos valores apresentados, conforme disposto às fls. 317; e
- d) efetuado o depósito, havendo levantamento e constatado que esse era indevido, em face da diferença de valores exigíveis, a aplicação dos acréscimos legais se dá a partir do fato gerador, para efeito de garantir a atualização do valor.

Inconformada com a decisão supra, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário tempestivo de fls. 450/457 em 26 de setembro de 2000, reiterando as alegações presentes na impugnação e requerendo que seja a autuação fiscal improcedente, sendo cancelado o respectivo lançamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI

O Recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Assiste razão à Recorrente, quando considera que a Contribuição para o PIS deveria ser recolhida nos estritos termos da Lei Complementar nº 07/70, no sentido de que a base de cálculo adotada deva ser a do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.

De fato, após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo STF e a Resolução do Senado Federal que a confirmou *erga omnes*, começaram a surgir interpretações criativas, que visavam, na verdade, mitigar os efeitos da inconstitucionalidade daqueles dispositivos legais para valorar a base de cálculo da Contribuição ao PIS das empresas mercantis, entre elas a de que a base de cálculo seria o mês anterior, no pressuposto de que as Leis n.ºs 7.691/88, 7.799/89 e 8.218/91, teriam revogado, tacitamente, o critério da semestralidade, até porque ditas leis não tratam de base de cálculo e sim de “prazo de pagamento”, sendo impossível se revogar, tacitamente, o que não se regula. Na verdade, a base de cálculo da Contribuição para o PIS, eleita pela Lei Complementar nº 07/70, art. 6º, parágrafo único, permanece incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95.

Desta feita, procede ao pleito da empresa que se insurge contra a adoção de base de cálculo da dita contribuição de forma diversa da que determina a Lei Complementar nº 07/70.

Ressalte-se, ainda, que ditas Leis n.ºs 7.691/88, 7.799/88 e 8.218/91, não poderiam nunca ter revogado, mesmo que tacitamente, a Lei Complementar nº 07/70, visto que, quando aquelas leis foram editadas, estavam em vigor os já revogados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que, depois, foram declarados inconstitucionais, e não a Lei Complementar nº 07/70, que havia sido, inclusive, “revogada” por tais decretos-leis, banidos da ordem jurídica pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal, o que, em consequência, restabeleceu a plena vigência da mencionada lei complementar.

Sendo assim, materialmente impossível as supracitadas leis terem revogado algum dispositivo da Lei Complementar nº 07/70, especialmente com relação a prazo de pagamento, assunto que nunca foi tratado ou referido no texto daquele diploma legal.

Aliás, foi a Norma de Serviço CEP-PIS n.º 02, de 27 de maio de 1971, que, pela primeira vez, estabeleceu, no sistema jurídico, o prazo de recolhimento da Contribuição ao PIS,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

determinando que o recolhimento deveria ser feito até o dia 20 (vinte) de cada mês. Desse modo, o valor referente à contribuição de julho de 1971 teria que ser recolhido até o dia 20 (vinte) de agosto do mesmo ano, e assim sucessivamente.

Na verdade, o referido prazo deveria ser considerado como o vigésimo dia do sexto mês subsequente à ocorrência do fato gerador, conforme originalmente previsto na Lei Complementar nº 07/70.

Entendo que, afora os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, toda a legislação editada entre as Leis Complementares n.ºs 07/70 e 17/73 e a Medida Provisória n.º 1.212/95, em verdade, não se reportaram à base de cálculo da Contribuição para o PIS.

Além disso, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, órgão constitucionalmente competente para dirimir as divergências jurisprudenciais, pacificou a matéria, em sede do RE nº 240.938/RS (1990/0110623-0), decidindo que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é a de seis meses antes do fato gerador, até a edição da MP nº 1.212/95. Ademais, também, encontra-se definida na órbita administrativa (Acórdão RD/201-0.337) a dicotomia entre o fato gerador e a base de cálculo da Contribuição ao PIS, encerrada no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, cuja plena vigência, até o advento da MP nº 1.212/95, foi definitivamente reconhecida por aquele Tribunal.

Quanto ao prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, resta claro que esse é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

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

Desse modo, o Fisco não mais tem direito a lançar os valores anteriores a 20/09/1994, haja vista que a lavratura do auto de infração ora em discussão se deu 20/09/1999.

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso para:

- a) admitir que a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário, em relação aos tributos lançados por homologação, ocorre depois de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), conforme precedentes do STJ, extinguindo, assim, a exigibilidade dos créditos no período anterior a 20/09/1994; e
- b) admitir a possibilidade de haverem valores a serem restituídos/compensados, em face da existência da Contribuição ao PIS, a ser calculada mediante as regras estabelecidas na Lei Complementar n.º 07/70 e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.
Ressalvado o direito de o Fisco averiguar a exatidão dos cálculos.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2001

ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

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 : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

Não há dúvida de que, embora com natureza de lei ordinária, o CTN detém, hoje, a eficácia de lei complementar, pelo fato de que suas regras, quando tratam dos assuntos que a Constituição Federal colocou sob reserva de lei complementar, só podem ser modificadas por essa espécie legislativa. Formalmente, lei ordinária tem o conteúdo material de lei complementar ao versar aqueles temas. Daí falar HANS Kelsen em possibilidade de modificação posterior do significado normativo do que antes existia¹. Daí reconhecer CELSO RIBEIRO BASTOS o novo significado da lei ordinária sobrevivente: “*Não há negar-se, no entanto, que a sua eficácia acaba por comparar-se à da lei complementar, visto que, doravante, só por lei dessa natureza poderá ser alterada*”².

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

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

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

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

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

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

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

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



Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

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

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

Essa primeira possibilidade interpretativa, conquanto prestigiada pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive a ponto de a identificarmos como a solução predominante, **não pode deixar de ser posta sob suspeita**. Isso porque é inevitável nela reconhecer o **fruto de uma interpretação meramente literal** do texto da Constituição Federal. Ora, dispensa maiores comentários a pobreza hermenêutica desse método 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 ¹²).

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

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

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

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

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

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

¹¹ DJU I, de 20.06.94, p. 16.064.

¹² *Op. cit.*, p. 106.

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

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



Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

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

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

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

De sorte a 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,

¹⁵ Curso..., *op. cit.*, p. 100.

¹⁶ Curso..., *op. cit.*, p. 35.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária ... a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão 'as limitações constitucionais ao poder de tributar'"¹⁸. Convergente é a síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO: "... normas gerais de direito tributário ... são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar ... Pode o legislador complementar ... definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência ... E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial"¹⁹. Em idêntico sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES²⁰.

De conformidade com tal amplitude das normas gerais em matéria de legislação tributária, resulta óbvio que **não as integram aquelas normas do CTN que especificam os prazos decadenciais**, desde que não vocacionadas para dispor sobre conflitos de competência e muito menos para regular limitações constitucionais ao poder de tributar. É o que também conclui respeitável doutrina: "... a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA²¹); "... tratar de prazo prescricional e decadencial não é função atinente à norma geral ... A lei ordinária é veículo próprio para disciplinar a matéria ..." (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES²²); "... prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente ..." (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES²³). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA²⁴ e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA²⁵.

Também não pertence ao conjunto das normas gerais tributárias aquela referida no CTN, artigo 150, § 4º: "**Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos ...**" Trata-se aqui, é claro, de lei ordinária da pessoa competente em relação ao tributo sujeito a essa modalidade de lançamento, como no caso do FINSOCIAL. É o magistério coerente de JOSÉ

¹⁸ Curso..., *op. cit.*, p. 754-755.

¹⁹ Curso..., *op. cit.*, p. 208-209.

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

²¹ Curso..., *op. cit.*, p. 767.

²² Normas..., *op. cit.*, p. 111.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

SOUTO MAIOR BORGES, debruçado sobre esse dispositivo: *“Lei, aí, é a lei ordinária da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, dado que essa matéria se insere na competência legislativa das pessoas constitucionais”*²⁶.

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

Ora, uma vez que os prazos de caducidade do CTN configuram regras de caráter ordinário, inclusive aquele do artigo 150, § 4º, a Lei nº 8.212/91 pode perfeitamente desempenhar o papel daquela lei, ali referida, que fixou um prazo à homologação diverso do previsto no código, exatamente no sentido da ressalva nele contida. Na verdade, **a Lei nº 8.212/91 pode não só fixar um prazo diverso para a decadência nos tributos lançados por homologação, com base no permissivo do artigo 150, § 4º, como também pode, certamente, alterar o prazo decadencial em relação às outras modalidades de lançamento**, uma vez que o CTN, no particular, tem eficácia de lei ordinária. Foi o que ela fez, no seu artigo 45, estabelecendo novo período de decadência para as Contribuições destinadas à Seguridade Social em geral, tanto para as hipóteses de lançamento por homologação quanto para as de lançamento de ofício. Aqui, a questão fica resolvida pelo critério cronológico para a solução de antinomias no direito interno: *“lex posterior derogat legi priori”* (MARIA HELENA DINIZ)²⁸.

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

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

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

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



Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

É a conclusão a que chega a **boa doutrina**, a saber: *“O prazo decadencial vigente, pois, é de dez anos”* (WAGNER BALERA²⁹); *“.. no que tange às contribuições para o custeio da Seguridade Social o prazo prescricional e decadencial é o estabelecido na Lei 8.212/91, de 10 anos”* (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES³⁰); *“Portanto, é perfeitamente possível que uma pessoa política legisle ordinariamente sobre prescrição e decadência em assuntos de sua competência, como fez a União pela Lei 8.212/91, em seus artigos 45 e 46 ... como fez a União no caso das Contribuições Sociais, aumentando de cinco para dez anos o referido prazo”* (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES³¹); *“... entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das ‘contribuições previdenciárias’ são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade”* (ROQUE ANTONIO CARRAZZA³²).

Já existem, também, pronunciamentos da **jurisprudência administrativa** no sentido do prazo decadencial de dez anos. Exemplificativamente, citem-se os seguintes Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes n^{os} 105-10.186, 108-04.119 e 108-04.120³³.

Ao fim, lembremo-nos de que cogitamos, neste caso, de uma primeira possibilidade de interpretação, inspirada numa exegese literal, que identificamos como a solução predominante; terminando por optar por uma Segunda possibilidade interpretativa, regida pela preocupação sistemática, que apresentamos como a melhor solução. Registre-se, para encerrar o item, que **não existe aqui liberdade de escolha, senão pleno apego ao contexto constitucional, especialmente aos princípios que enformam o sistema**. Disse-o bem, como habitualmente, GERALDO ATALIBA: *“... havendo duas possibilidades de interpretação ... o intérprete não é livre entre optar por um caminho que prestigia os princípios básicos do sistema e outro caminho que os nega. É obrigado a ficar com a solução que lhes dá eficácia”*³⁴.

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

³⁰ Normas..., p. 111.

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

³² Curso..., *op. cit.*, p. 767.

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

³⁴ Princípio da Anterioridade Tributária, in SACHA CALON NAVARRO COELHO (coord.), **Cadernos de Altos Estudos do Centro Brasileiro de Direito Tributário**, São Paulo, Resenha Tributária e CBDT, n^o 1, 1983, p. 245.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10670.000950/99-08
Acórdão : 201-75.539
Recurso : 115.708

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 12 de novembro de 2001


JOSE ROBERTO VIEIRA