



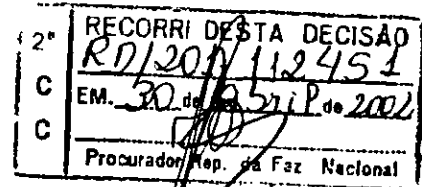
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

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

Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

Sessão : 19 de setembro de 2001
Recorrente : SIDERÚRGICA J. L. ALIPERTI S.A.
Recorrida : DRJ em São Paulo – SP



PIS/FATURAMENTO – BASE DE CÁLCULO – SEMESTRALIDADE – FATURAMENTO DO SEXTO MÊS ANTERIOR – PRAZO DECADENCIAL PARA A HOMOLOGAÇÃO DO FISCO – INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS N.ºs 2.445/88 e 2.449/88 - APLICAÇÃO DE JUROS - A base de cálculo da Contribuição ao PIS foi eleita pela LC n.º 07/70, art. 6º, parágrafo único (“A Contribuição de julho será calculada com base do faturamento de janeiro, a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente”). O “faturamento do mês anterior” passou a ser considerado para a apuração da base de cálculo da Contribuição ao PIS após a edição da MP n.º 1.212/95. Quanto ao prazo decadencial, este é de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador até fevereiro de 1996, inclusive. A Resolução do Senado Federal n.º 49/95 baniu da ordem jurídica o Decreto-Lei n.º 2.445/88, que alterou a alíquota, devendo, desta forma, permanecer a exigibilidade da alíquota de 0,75% até a edição da Medida Provisória n.º 1.212/95. Os juros a serem utilizados devem ser regidos segundo consta da Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR n.º 08/97.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por: SIDERÚRGICA J. L. ALIPERTI S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro José Roberto Vieira, que apresentou declaração de voto quanto à decadência. Ausentes, os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes e Serafim Fernandes Corrêa.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2001

Jorge Freire
Presidente

Antonio Mário de Abreu Pinto
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros João Berjas (Suplente), Rogério Gustavo Dreyer, Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Gilberto Cassuli e Sérgio Gomes Velloso.
Eaal/cf



Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

Recorrente : SIDERÚRGICA J. L. ALIPERTI S.A.

RELATÓRIO

Em 30/06/1998, foi lavrado, na forma do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com nova redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/1993, auto de infração relativo à Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS.

A empresa, irresignada com a autuação, apresentou, em 29/07/1998, Impugnação de fls. 178/203, na qual alega, em síntese, que, nos tributos lançados por homologação, o prazo para o lançamento expira-se em 05 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, operando-se a decadência, *in casu*, para o lançamento dos tributos decorrentes de fatos geradores praticados até 30/06/93. Alega, ainda, ter havido prescrição da ação fiscal para fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos da lavratura do auto de infração.

Meritoriamente, a recorrente informa que impetrou Mandado de Segurança, já transitado em julgado, que determinou o recolhimento do PIS nos termos da Lei Complementar n.º 07/70, tendo como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, sem os critérios do Decreto-Lei n.º 2.449/88.

Além dos pontos acima indicados, a recorrente pugna pela impossibilidade de utilização das taxas referenciais, como a TR, a TRD e a SELIC, nos débitos tributários, pois estas taxas não possuem natureza de juros moratórios, tendo caráter remuneratório.

Às fls. 350 a 362, a Delegacia da Receita Federal em São Paulo - SP apresentou a Decisão DRJ/SPO nº 000326/99, que julgou o lançamento fiscal procedente, determinando que o lançamento do crédito tributário, consubstanciado no auto de infração, não foi atingido pela decadência. Isto porque a Lei n.º 8.212/91, em seu art. 45, dispõe que o direito de a seguridade social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos. Diante disso, não cabe falar em decadência, vez que o crédito tributário está sendo cobrado em tempo hábil.



Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

No que se refere à alegação de prescrição da ação fiscal, não procede a alegação da recorrente, pois aquela tem início com a constituição definitiva do crédito tributário (art. 174, CTN), fato que ocorreu em 30/06/98, com a lavratura do auto de infração.

Quanto ao prazo de pagamento do PIS, alega a recorrente que o seu direito estava amparado em decisão judicial transitada em julgado. No entanto, tal argumento não procede, pois a decisão em comento foi proferida à luz da Constituição Federal anterior, tendo declarado a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, sem que se manifestasse quanto às leis posteriores que modificaram os prazos de pagamento.

No tocante ao aumento da alíquota, a Lei Complementar n.º 07/70 a fixou em 0,5%, sendo que a Lei Complementar n.º 17/73 determinou o acréscimo do adicional de 0,25%, a ser exigido no exercício de 1976 e subsequentes.

Quanto aos juros de mora, o CTN, em seu art. 161, prescreve a aplicabilidade de 1% (um por cento) ao mês, se não houver disposição legal em contrário. Destaca-se, ainda, que tal matéria não deve ser discutida em sede administrativa, vez que a administração está vinculada aos ditames legais, restando, portanto, não ser possível qualquer alteração na ação fiscal, cuja eficácia não foi contestada junto ao Poder Judiciário.

A interessada, inconformada com a decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal em São Paulo - SP, interpôs Recurso Voluntário de fls. 372 a 401 ao Conselho de Contribuintes, reiterando todos os termos da peça impugnatória, pugnando, ainda, pela reforma total da decisão de primeira instância administrativa, tendo em vista estar eivada de vício insanável, uma vez que indeferiu, sem apresentar motivos, o pedido de produção de provas, importando, portanto, em cerceamento do direito de defesa.

Nos autos não há comprovante de depósito judicial dos 30% devidos. No entanto, a recorrente está apercebida de medida judicial que a exime de tal obrigação.

É o relatório.



Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

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

Desta forma, em tendo o Fisco lavrado o auto de infração em 30/06/98, assiste razão à Recorrente quanto à inexigibilidade do tributo com fato gerador praticados até 30/06/93, ou seja, os créditos com fato gerador até esta data encontram-se extintos, tendo em vista ter-se passado 05 (cinco) anos para a sua homologação, conforme disposto no art. 150, § 4º, *verbis*:

“Art. 150. (...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

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

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

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



Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

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

De fato, a Contribuição para o PIS deve ser recolhida nos termos da Lei Complementar n.º 07/70, no sentido de que a base de cálculo adotada deva ser a do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, sem que essa base de cálculo sofra qualquer atualização monetária até o seu efetivo recolhimento.

A Resolução do Senado Federal n.º 49/95 e a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo STF, com efeito *erga omnes*, trouxe consigo algumas interpretações criativas que visavam, na verdade, mitigar os efeitos da inconstitucionalidade daqueles dispositivos legais para valorar a base de cálculo da Contribuição ao PIS, sem, contudo, possuírem qualquer efeito legal dentro do ordenamento jurídico. Na verdade, a base de cálculo da Contribuição para o PIS, eleita pela LC n.º 07/70, art. 6º, parágrafo único, permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP n.º 1.212/95, quando a base de cálculo passou a ser a mês anterior ao recolhimento.

Além disso, o Eg. Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso n.º 240.938/RS, pacificou a matéria, 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 n.º 1.212/95, *verbis*:

"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC, QUE SE REPELE. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE: PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 6º, DA LC 07/70. MENSALIDADE: MP 1.212/95.

1 - Se, em sede de embargos de declaração, o Tribunal aprecia todos os fundamentos que se apresentam nucleares para a decisão da causa e tempestivamente interpostos, não comete ato de entrega de prestação jurisdicional imperfeito, devendo ser mantido. In casu, não se omitiu o julgador, eis que emitiu pronunciamento sobre a aplicação das Leis n.ºs 8.218/91 e 8.383/91, asseverando que as mesmas dizem respeito ao prazo de recolhimento da contribuição, e não à sua base de cálculo. Por ocasião do julgamento dos embargos, apenas se frisou que era prescindível a apreciação da legislação integral, reguladora do PIS, para o deslinde da controvérsia.



Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

2 - Não há possibilidade de se reconhecer, por conseguinte, que o acórdão proferido pelo Tribunal de origem contrariou o preceito legal inscrito no art. 535, II, do CPC, devendo tal alegativa ser repelida.

3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, parágrafo único ("A contribuição de julho será calculada com base do 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 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado "o faturamento do mês anterior" (art. 2º).

4 - Recurso especial parcialmente provido." (Min. José Delgado; DJU - 15/05/2000).

Contudo, é totalmente improcedente a aplicação da alíquota de 0,65%, prevista no Decreto-Lei n.º 2.445/88, ao invés da alíquota de 0,75%, prevista na LC nº 07/70, uma vez que a Resolução do Senado Federal n.º 49/95 suspendeu, integralmente, a execução do ditado no Decreto-Lei n.º 2.445/88, declarando-o inconstitucional. Ressalte-se que os valores devidos ao PIS nos períodos de apuração até a edição da MP nº 1.212/95 terão como base de cálculo o faturamento e será aplicada a alíquota de 0,75%.

Consoante posição firmada nesta Colenda Câmara, a aplicação dos índices da TR, TRD e SELIC, estão de acordo com o art. 192, § 3º, da Constituição Federal. E, conforme o disposto no art. 161, § 1º, do CTN, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão calculados à taxa de um por cento ao mês. Acontece que, tanto a Lei n.º 8.218/91, que instituiu a TRD, quanto a Lei n.º 9.065/95, que determinou a aplicação da Taxa SELIC, dispuseram de forma diversa e estão de acordo com o CTN, não havendo reparos a fazer quanto aos juros cobrados no auto de infração.

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para:

a) admitir a existência da Contribuição ao PIS, a ser calculada mediante as regras estabelecidas na Lei Complementar nº 07/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, até a edição da Medida Provisória n.º 1.212/95, porquanto, se fará com base no faturamento do mês anterior;

b) 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



Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), conforme precedentes do STJ, extinguindo, assim, a exigibilidade dos créditos no período anterior a março de 1993;

c) rejeitar a aplicação da alíquota de 0,65%, prevista no Decreto-Lei n.º 2.445/88, ao invés da alíquota de 0,75%, prevista na LC n.º 07/70, até a edição da Medida Provisória n.º 1.212/95, quando será utilizada a alíquota de 0,65%; e

d) manter inalterados os índices de correção monetária e juros aplicados ao crédito tributário existente no auto de infração, não modificando, neste aspecto, a decisão de primeira instância administrativa.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2001


ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO



Processo : 13805.007077/98-92

Acórdão : 201-75.377

Recurso : 112.451

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?

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



Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

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 sentido, a reflexão apontada, mas não assumida, por ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁷ e por

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.

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



Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

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 PAULO DE BARROS, depois de promover o estudo comparativo dos diversos métodos de

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 : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

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.



Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

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

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.



Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

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*"²⁶.

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

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

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

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

²⁷ Prefácio, in 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 : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

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 CDBT, n^o 1, 1983, p. 245.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007077/98-92
Acórdão : 201-75.377
Recurso : 112.451

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 setembro de 2001

JOSÉ ROBERTO VIEIRA