



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10875.000359/2003-01
Recurso nº : 133.938
Acórdão nº : 204-02.498

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 25 / 09 / 07
Rubrica

Recorrente : GUARUCAR VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 17 / 09 / 07

Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

COFINS. DECADÊNCIA. O artigo 45 da Lei nº 8.212 estatuiu que a decadência das contribuições que custeiam o orçamento da seguridade social é de dez anos a contar, *in casu*, do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedentes da CSRF. Ressalva de minha posição pessoal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
GUARUCAR-VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2007.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Alves Ramos Ailton Adelar Hack e Flávio de Sá Munhoz.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 17 / 09 / 03
<i>enq</i> Marta Luzimar Novais Mat. Sica 91641

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10875.000359/2003-01
Recurso nº : 133.938
Acórdão nº : 204-02.498

Recorrente : GUARUCAR VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra a r. decisão que manteve o lançamento da Cofins relativa aos períodos de apuração junho a dezembro de 1997, agüindo, exclusivamente, a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário.

A motivação do lançamento deu-se em função dos incides de atualização monetária utilizados pelo contribuinte para atualização de seus indêbitos de Finsocial, cujo direito à restituição foi reconhecido judicialmente.

Foram arrolados bens (fls. 235/236) para recebimento e processamento do recurso.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10875.000359/2003-01
Recurso nº : 133.938
Acórdão nº : 204-02.498

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	17 / 09 / 07
Maria Luzimor Novais Mat. Supl. 91641	

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

Quanto à decadência da Cofins, entendo que seria regida pelo prazo estipulado em lei complementar, nos termos do que dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, "b", e em havendo lei complementar válida regulando-a, esta é que deveria ser aplicada.

Ocorre que dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias¹, quando passou a ser cediço que a redação do artigo 5º do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo a Cofins uma espécie de contribuição social, por conseguinte um tributo, a ela se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o artigo 146, III, "b", da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre decadência.

Estreme de dúvidas, que a matéria decadência é norma geral de direito tributário. A consequência danosa do entendimento contrário é a oportunidade que se abre para que cada ente tributante possa editar leis sobre prazos decadenciais em relação aos tributos de suas competências, o que poderia levar à existência, em tese, de mais de cinco mil prazos decadenciais diferentes em relação, v.g, ao IPTU, dado o número de municípios hoje existentes. Poderia permitir, também, que o Congresso Nacional editasse tantos prazos decadências distintos quantos fossem os tributos de competência da União. Ou seja, um verdadeiro caos, que só conduz em um sentido: a insegurança jurídica aliada à falta de racionalização do sistema tributário, já deveras complexo e inacessível ao homem médio brasileiro.

Aliomar Baleeiro² já nos ensinava que desde a Constituição Federal de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei Nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra "Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro"³, história o termo "normas gerais de direito financeiro", quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:

"...visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas,

¹ Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 146.733.

² *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi - 11ª. ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.

³ 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10875.000359/2003-01
Recurso nº : 133.938
Acórdão nº : 204-02.498

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	17 / 09 / 07
Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 91641	

2ª CC-MF
Fl.

não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral".

Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhece o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc..(grifei)

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui que a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos⁴, mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No mesmo rumo se posiciona Luciano Amaro⁵, quando afirma:

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina "geral" do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a

⁴ Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Atafiba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.

⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10875.000359/2003-01
Recurso nº : 133.938
Acórdão nº : 204-02.498

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 17 de 09 de 07
Mario Luiz de Novaes
Mat. Sup. 91641

2º CC-MF
Fl.

imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), ~~alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos~~ (sublinhei).

Na mesma direção asseverou Souto Maior Borges⁶, quando afirmou:

Diversamente (em relação às normas gerais de direito financeiro), ocorre com as normas gerais de direito tributário que, materialmente e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1º, somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar.

E, por fim, conclui o mestre pernambucano:

...o âmbito material de validade tanto da norma geral de direito tributário, quanto da norma geral de direito financeiro, e portanto os respectivos âmbitos de aplicação, transcendem o campo dos interesses exclusivos da União.

A Constituição atual, em seu art. 146, III, "b", procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), conforme demonstrara Hamilton Dias de Souza⁷, quando expressamente arrolou a decadência tributária como norma geral de direito tributário.

Dessarte, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a "escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro", pois minha posição pessoal é que as hipóteses listadas nas alíneas do art. 146, III, da Carta Federal, somente podem ser veiculadas por meio de lei complementar nacional, já que a própria Constituição definiu que a matéria de decadência é norma geral de direito tributário.

E hoje o CTN, ao menos em seu Livro Segundo, é lei nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu art. 173, crer pela leitura feita do art. 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação. Não vejo como não dar eficácia a norma decadencial prevista no CTN, em detrimento daquela prevista em lei

⁶ In *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.

⁷ O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulação das limitações e conflitos de competência – que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de municípios, e mesmo de estados membros exige uma formulação jurídica global, que garanta a unidade e racionalidade do sistema". "Normas Gerais de Direito Tributário", in *Direito Tributário*, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p.30-35.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10875.000359/2003-01
Recurso nº : 133.938
Acórdão nº : 204-02.498

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 17 / 09 / 03
Maria Luzimar Novais
Mat. Sijpc 1641

2º CC-MF
Fl. *

ordinária, independentemente da espécie tributária que estejamos versando. Por isso minha divergência com os fundamentos da decisão recorrida, vez ela entender que o artigo 45 da Lei 8.212/91⁸ é que dispõe sobre a decadência das contribuições sociais.

Por isso, que à Cofins aplicam-se as normas sobre decadência dispostas no CTN, estatuto este recepcionado com o status de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao entendimento de que norma mais específica, mas com o status de lei ordinária, possa sobrepujar o estatuído em lei complementar vigente sobre mesma matéria, mormente tratando-se de norma geral de direito tributário, que entendo, como exposto, ser o caso da decadência para constituir o crédito tributário..

Nesse sentido, o entendimento do TRF da 4ª Região, cuja ementa⁹, abaixo transcrevo:

"Contribuição Previdenciária. Decadência.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios previstos na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Inexistindo antecipação do pagamento de contribuições previdenciárias, o direito da Fazenda Pública onstituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Precedentes."

Embora claudicante quanto à decadência em tributos lançados por homologação, veio recentemente a Primeira Seção do STJ posicionar-se em sentido contrário ao anteriormente, quando então entendia que *"Não tendo a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita..."*¹⁰

A decisão nos Embargos de Divergência 101407/SP no Resp 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pag. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, ficou assim ementada:

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTOPOR 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

⁸ Apenas a título de ilustração, o Tribunal Regional Federal da 4ª. Região, por sua corte especial, conforme julgamento na Arguição de Inconstitucionalidade em AI 2000.04.01.092228-3/PR, em 22/08/2001 (DJU 05.09.2001), entende que *"É inconstitucional o caput do art. 45 da Lei 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando-se, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal"*.

⁹ Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittencourt da Rosa.

¹⁰ Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10875.000359/2003-01
Recurso nº : 133.938
Acórdão nº : 204-02.498

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	17 / 09 / 07
Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE 91641	

2ª CC-MF
Fl.

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."

E não havendo qualquer antecipação de pagamento, como no presente caso, a regência do prazo decadencial tem como termo *a quo* aquele do art. 173, I, do CTN, ou seja, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Contudo, a partir das Sessões de maio de 2004 passei a acompanhar a jurisprudência majoritária da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que a decadência da Cofins é de dez anos, vez ter o legislador ordinário assim determinado no artigo 45 da Lei 8.212/91, e tendo em conta que tal norma não foi declarada inconstitucional, portanto estando dotada de toda validade e eficácia.

Assim, sendo o período mais longínquo, janeiro de 1993, poderia ele ser objeto de lançamento até 31.12.2003, pelo que nenhum período objeto do lançamento em análise está decaído.

CONCLUSÃO

Forte no exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2007.

JORGE FREIRE.

26/