



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 02 / 06 / 06  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10940.000197/2003-71  
Recurso nº : 125.562  
Acórdão nº : 204-00.503

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL AGROPECUÁRIA CAMPOS GERAIS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 23 / M / 05  
  
VISTO

**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. Precedentes da CSRF. Ressalva de minha posição pessoal.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA CENTRAL AGROPECUÁRIA CAMPOS GERAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Esteve presente ao julgamento, a Drª Heloisa Guarita Souza.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Jorge Freire  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho, José Adão Vitorino de Moraes (Suplente), Sandra de Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 23. 11. 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 10940.000197/2003-71  
Recurso nº : 125.562  
Acórdão nº : 204-00.503

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL AGROPECUÁRIA CAMPOS GERAIS LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário no qual a empresa insurge-se contra o lançamento de ofício de Cofins (fls. 14/17 e 79/80), decorrente de glosa de compensação não declarada, alegando, exclusivamente, a preclusão da Fazenda Nacional constituir os créditos, cujos fatos geradores tenham ocorrido há mais de cinco anos desde a data da ciência daquele.

Houve arrolamento de bem (fls. 208/214) para recebimento e processamento do recurso.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10940.000197/2003-71  
Recurso nº : 125.562  
Acórdão nº : 204-00.503

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 23/M/05
VISTO

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

VOTO CONSELHEIRO-RELATOR  
JORGE FREIRE

Quanto à decadência da Cofins, em tese, conforme fundamentação que a seguir deduzo, entendo, vez tratar-se, incontestavelmente, de tributo, ela reger-se-ia 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, ela 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 tributárias<sup>1</sup>, 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 conseqüência 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 decadencias 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 Baleeiro<sup>2</sup> 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"<sup>3</sup>, historia 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*

<sup>1</sup> Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 146.733.

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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 10940.000197/2003-71  
Recurso n<sup>o</sup> : 125.562  
Acórdão n<sup>o</sup> : 204-00.503

MIN. DA FAZENDA - 2 <sup>o</sup> CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 23 / M / 05
VISTO

2<sup>o</sup> CC-MF  
FI.

*evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, 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 conheceá 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 fao 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 públicos<sup>4</sup>, 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 Amaro<sup>5</sup>, 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 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.*

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

<sup>5</sup> *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10940.000197/2003-71  
Recurso nº : 125.562  
Acórdão nº : 204-00.503

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 23/11/05

2º CC-MF  
Fl.

*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 Borges<sup>6</sup>, 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 Souza<sup>7</sup>, 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 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 nº 8.212/91<sup>8</sup> é que dispõe sobre a decadência das contribuições sociais.

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

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> 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".



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10940.000197/2003-71  
Recurso nº : 125.562  
Acórdão nº : 204-00.503

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 23/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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 ementa<sup>9</sup>, 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..."*<sup>10</sup>

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 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.*

Caso se constate que tenha havido antecipação de pagamento, caracterizando o lançamento por homologação, a decadência rege-se-ia pelo art. 150, § 4º, do CTN, contando-se, a partir da ocorrência do fato gerador, cinco anos. De outro turno, não havendo qualquer

<sup>9</sup> Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittecourt da Rosa.

<sup>10</sup> 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 : 10940.000197/2003-71  
Recurso nº : 125.562  
Acórdão nº : 204-00.503

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 23/ M 1, 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

antecipação de pagamento, a regência do prazo decadencial teria a incidência do art. 173, I, do CTN.

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 nº 8.212/91, e tendo em conta que tal norma não foi declarada inconstitucional, portanto estando dotada de toda validade e eficácia.

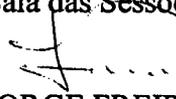
Por isso é de ser negado provimento, quanto à ocorrência da decadência do prazo para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário sob análise.

### CONCLUSÃO

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.**

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.

  
JORGE FREIRE