



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10980.007931/2001-95
Recurso nº : 203-122413
Matéria : COFINS
Recorrente : IRMÃOS THÁ S/A CONSTRUÇÕES INDÚSTRIAS E COMÉRCIO
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Interessado : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 11 de abril de 2005
Acórdão nº : CSRF/02-01.895

COFINS – DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto pela IRMÃOS THÁ S/A CONSTRUÇÕES INDÚSTRIAS E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
RELATOR

FORMALIZADO EM:

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, ANTONIO CARLOS ATULIM, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, LEONARDO DE ANDRADE COUTO, FRANCISCO MAURÍCIO R. DE A. SILVA, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10980.007931/2001-95
Acórdão nº : CSRF/02-01.895

Recurso nº : 203-122413
Recorrente : IRMÃOS THÁ S/A CONSTRUÇÕES INDÚSTRIAS E COMÉRCIO
Interessado : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

"Por bem relatar o processo em tela, transcrevo o Relatório da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR:

"Em decorrência de ação fiscal de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 26/41, pelo qual se exige o recolhimento de R\$4.486.382,35 de Cofins e R\$3.364.786,55 de multa de ofício de 75%, essa fundamentada no art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, combinado com o art. 4º, I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), além dos acréscimos legais.

2. A autuação, lavrada em 30/10/2001 e cientificada em 31/10/2001 (fl. 38), ocorreu devido à falta de recolhimento da Cofins relativa aos períodos de apuração de 01/12/1993 a 31/12/1993, 01/05/1995 a 30/11/1995, 01/12/1996 a 28/02/1997, 01/04/1997 a 31/08/1997, 01/10/1997 a 31/03/1998, 01/05/1998 a 30/06/1998, 01/10/1998 a 31/05/1999, 01/09/1999 a 31/03/2000 e de 01/07/2000 a 30/09/2001, conforme demonstrativos de imputação de pagamentos de fls. 26/27, de apuração de fls. 28/32 e de multa e juros de mora de fls. 33/37, tendo como base legal os arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, os arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858, de 29 de junho de 1999, e suas reedições.

3. Às fls. 18/25, Termo de Verificação e Conclusão da Ação Fiscal, parte integrante do auto de infração, no qual a autoridade autuante, após descrição de ações judiciais de que a contribuinte é parte integrante e de mandados de segurança coletivos impetrados pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Paraná – Sinduscon-PR e das decisões judiciais existentes, a partir das quais conclui que inexistente impedimento legal que restrinja a conclusão plena da auditoria, esclarece que as bases de cálculo foram levantadas em consonância com a escrituração comercial, conforme planilhas anexas, e que, em relação à correspondência de fl. 17, por exclusiva falta de apresentação de documentação hábil e idônea, deixou

de analisar os valores atinentes a estornos efetivados pela contribuinte (valores excluídos da base de cálculo), glosando-os.

4. Tempestivamente, em 30/11/2001, a interessada interpôs a impugnação de fls. 44/62, instruída com os documentos de fls. 63/64, cujo teor é sintetizado a seguir.

5. Preliminarmente, argúi a decadência do direito de constituição do crédito relativo aos fatos geradores ocorridos nos meses de dezembro de 1993 a setembro de 1996 Argumenta que, tratando-se de contribuição que se reveste de natureza tributária, sujeita a lançamento por homologação, é inquestionável a aplicação do prazo decadencial, a que se refere o § 4º do art. 150 do CTN, de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, refutando a ressalva de ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Discorre acerca na natureza tributária da contribuição, cita jurisprudência administrativa e judicial, acrescentando que para o estabelecimento de prazo de decadência, nos termos do art. 146, III, "b" da Constituição Federal de 1988, é imprescindível a edição de lei complementar, aplicando-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN.

6. Acerca das ações judiciais interpostas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Paraná – Sinduscon-PR, após discorrer acerca da representatividade de sindicatos na impetração de mandados de segurança coletivos, diz que nunca pretendeu delas se valer, alegando que descabe a argumentação trazida pela autoridade fiscal e ressaltando que não elegeu a via judicial, anteriormente, para discutir a contribuição em análise, do que conclui que a impugnação deve ser, quanto ao mérito, discutida em toda sua extensão. Observa que, nesse sentido, caso houvesse se beneficiado das ações judiciais patrocinadas pelo Sinduscon-PR, a fiscalização não haveria aplicado a multa de ofício e o processo deveria ficar sobrestado até decisão judicial definitiva, uma vez que, nessa hipótese, o lançamento seria efetuado para a prevenção da decadência.

7. Acrescenta que, não obstante essa consideração, mesmo que se entenda que houve amparo em demanda judicial, não se pode desprezar o fato de que a contribuição encontra-se equivocadamente quantificada, o que conduz à necessidade de apreciação de mérito da exação e que redunde em nulidade da imposição, em face da impossibilidade de quantificação da base de cálculo.

8. Elege, como primeiro equívoco, que atribui à natureza da exação, o fato de se tratar de empresa dedicada ao ramo da construção civil, cujo objeto – unidades imobiliárias –, segundo a doutrina, não se reveste da forma jurídica ou mercantil de mercadoria, o que lhe tira do alcance da Lei Complementar nº 70, de 1991. Nesse sentido, cita jurisprudência e sustenta que esse aspecto fulmina o auto de infração de ilegalidade ou nulidade, por vício conceitual insanável.

9. Como segundo equívoco de quantificação da base de cálculo, diz que os valores recolhidos a maior em determinados períodos, e que foram

Processo nº : 10980.007931/2001-95
Acórdão nº : CSRF/02-01.895

utilizados pela fiscalização para compensação em outros, não foram atualizados, nem mesmo pela taxa Selic (taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia para títulos federais). Disso, propõe, ao menos, o saneamento do processo, o que, não obstante, considera desnecessário, uma vez que a exigência acabará por ser cancelada em sua totalidade.

10. Por outro lado, em relação aos juros de mora aplicados ao crédito tributário, questiona a aplicação da taxa Selic (art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995) e, por semelhança, da taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal (art. 84 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995).

11. Descreve superficialmente a taxa Selic e argumenta que, apesar de as taxas referenciais (TR, TRD, Taxa de Captação e Selic) serem materializadas por lei ordinária como juros de mora, não têm essa natureza, por traduzirem fenômeno monetário, de caráter remuneratório. Defende que, assim, não pode o fisco reclamar o pagamento de juros de mora de tal natureza, sob pena de ofensa ao seu conceito jurídico e econômico e de ferir os mandamentos do § 1º do art. 161 do CTN e do art. 192, § 3º da Constituição Federal de 1988. Pugna, pelo exposto, pelo cancelamento dos juros remuneratórios sob a forma de taxa Selic.

12. A seguir, em relação às parcelas de apuração que se apresentem sanáveis e no tocante aos alegados erros decorrentes da não-aplicação de correção pela taxa Selic nos créditos compensados, requer a realização de diligência.

13. De outro lado, porém, alega que, os valores já recolhidos indevidamente a título de Cofins ultrapassam o montante devido, razão pela qual deixa de apresentar valores neste processo, dado que, sustenta, seriam eles pertinentes apenas em procedimento de restituição ou ressarcimento.

14. Vindo a julgamento, retornou-se o processo à autoridade fiscal, mediante o despacho de fls. 86/87, para que fossem prestados esclarecimentos acerca do procedimento de compensação, com a elaboração de planilhas pertinentes, para que fossem anexadas cópias das petições e decisões das ações judiciais mencionadas no Termo de Verificação e Conclusão da Ação Fiscal e para que fossem especificadas as receitas identificadas, nos demonstrativos fiscais, apenas por códigos.

15. Em atendimento, foram juntados os documentos de fls. 89/225, os demonstrativos de fls. 226/235 e o Termo de Diligência Fiscal de fls. 236/237, no qual, à fl. 237, consta a ciência à interessada.””

Acordaram os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (i) por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso, por opção pela via judicial e (ii), na parte conhecida, deliberaram, (a) pelo voto de qualidade, em rejeitar

Processo nº : 10980.007931/2001-95
Acórdão nº : CSRF/02-01.895

a preliminar de decadência e (b) por unanimidade de votos, no mérito, em negar provimento ao recurso. Sintetizando a deliberação adotada na seguinte ementa:

"NORMAS PROCESSUAIS - RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA – A impetração de ação judicial para assegurar ao sujeito passivo o direito de efetuar exclusões da base de cálculo da contribuição importa renúncia à apreciação da mesma matéria na esfera administrativa, devendo ser analisados apenas os aspectos do lançamento não discutidos judicialmente.

DECADÊNCIA – O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à COFINS é de 10 (dez) anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído.

MULTA DE OFÍCIO - Sua dispensa somente ocorre nos casos de lançamento fiscal de créditos tributários com exigibilidade suspensa por força de liminar em Mandado de Segurança ou concessão de tutela antecipada, a teor do § 1º do art. 63 da Lei nº 9.430/1996.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC – É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da SELIC.

Recurso não conhecido, em parte, por opção pela via judicial, e negado na parte conhecida."

O contribuinte, inconformado com a deliberação adotada pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, ofereceu Recurso Especial a esta Câmara, fls. 380/404.

Por meio do Despacho nº 203-282, fl. 435, o Presidente da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso-Especial interposto somente quanto à matéria relativa ao prazo decadencial à disposição da Fazenda para que seja efetuado o lançamento do crédito tributário referente à Cofins.

A Fazenda Nacional apresentou Contra-Razões ao Recurso Especial interposto. Defendeu ser o prazo para formalização de exigência da COFINS, por parte da Fazenda Nacional, de 10 (dez) anos conforme previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91; restando incorreto assumir que, à luz do artigo 150, § 4º, do CTN - dispositivo de lei genérica, portanto -, o prazo de decadência para o Fisco efetuar tais lançamentos é de 5 (cinco) anos.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro-Relator HENRIQUE PINHEIRO TORRES.

O recurso interposto pela empresa autuada merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A teor do relatado, o apelo ora em análise cinge-se à questão do prazo decadencial para lançamento do crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

¹Essa Contribuição, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributaria, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e a da homologação dos pagamentos antecipados, efetivamente realizados pela contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei 8.212/1991 e no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173, do mesmo Código.

A literalidade do § 4º do art. 150 do CTN está assim disposta:

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.

(...)

Parágrafo 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação será ele de 5 (cinco) anos, o 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 (destaquei).

¹ Na elaboração deste voto, socorri-me da brilhante exposição do Auditor-Fiscal Odilo Blanco Lizarzaburu sobre decadência do PIS constante dos autos do processo nº 10920.000898/99-56, fls. 226 a 269.



Processo nº : 10980.007931/2001-95
Acórdão nº : CSRF/02-01.895

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

Desta feita, a regra geral estabelecida no CTN é no sentido de diferenciar duas situações: a que o sujeito passivo antecipa o pagamento no todo ou em parte; e a que não há satisfação alguma do crédito tributário. Na primeira o prazo para a Fazenda Pública lançar os tributos começa a fluir na data de ocorrência do fato gerador, e na segunda, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Agora, a norma específica para as contribuições que compõem a Seguridade Social, prevista no artigo 45 da Lei 8.212/1991:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após (dez) anos contados:

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Como se pode observar claramente no artigo 45 da Lei 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para a Cofins é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esse artigo parece ser incompatível com o art. 173 do CTN já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo deve então *prevalecer: o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?*

Primeiramente, é preciso ter presente, no confronto entre leis complementares e leis ordinárias, qual a matéria a que se está examinando. Lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado pela maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não

existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer²:

Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior.

(...)

Não há hierarquia alguma entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas.

Em resumo, não é o fato de a lei complementar estar sujeita a um rito legislativo mais rígido que lhe dará a precedência sobre uma lei ordinária, mas sim a matéria nela contida, constitucionalmente reservada àquele ente legislativo.

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

Acerca desta questão, veja-se excerto do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal:

A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária. (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rei. Min. Moreira Alves)

² TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p, 140 e 142.

Processo nº : 10980.007931/2001-95
Acórdão nº : CSRF/02-01.895

E assim é porque a Constituição Federal outorgou competência plena a cada uma das pessoas políticas a quem entregou o poder de instituir exações de natureza tributaria. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição, ou aqueles estabelecidos em legislação complementar editada no estrito espaço outorgado pelo Legislador Constituinte. É o exemplo das normas gerais em matéria de legislação tributaria, que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador, de crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.

Neste sentido são as lições da melhor doutrina. Roque Carrazza, por exemplo, ensina que o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvida:

(...) a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributaria desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

(...)

A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributaria" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos ditames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais - como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Cada Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.

Dai por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá "os tributos e suas espécies", nem "os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos discriminados na Constituição. A razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. Ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutillar. Sua função será meramente declaratória. Se for além disso, o legislador ordinário das pessoas políticas simplesmente deverá desprezar seus "comandos" (já que desbordantes das lindes constitucionais).

Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da "obrigação, lançamento,

Processo nº : 10980.007931/2001-95
Acórdão nº : CSRF/02-01.895

crédito, prescrição e decadência tributários". Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magno. Os princípios federativo, da autonomia municipal da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na "ação estatal de exigir tributos", não podem ter suas dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais. (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10). Destaquei

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou a Lei 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, na qual se inclui a Cofins.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim é de 05 anos, como estabelecido na norma geral.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributaria, editada no âmbito das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para institui-las, é que vai fixar os prazos decadenciais, cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

Ao lado da regra geral, o legislador complementar adiantou-se ao legislador ordinário de cada ente tributante e fixou uma norma subsidiária que poderá ser utilizada pelas pessoas políticas dotados de competência tributária. Vale dizer, o legislador ordinário, ao instituir uma exação de natureza tributária, poderá silenciar a respeito do prazo decadencial da exigência então instituída. Neste caso, aplica-se a norma prevista no art. 173 do CTN, ou seja, no silêncio do legislador ordinário da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, aplicar-se-á o prazo previsto nestes dispositivos. Mas, repita-se, apenas subsidiariamente, de modo que, a qualquer momento, cada legislador competente para instituir determinada exação, poderá vir a fixar prazo diverso, como fez a União, no caso específico da Cofins e das demais contribuições para a Seguridade Social.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Face ao princípio da recepção, a legislação anterior é recebida com a hierarquia atribuída pela Constituição vigente às matérias tratadas na

Processo nº : 10980.007931/2001-95
Acórdão nº : CSRF/02-01.895

legislação recepcionada. Isto significa que uma lei ordinária poderá ser recepcionada com eficácia de lei complementar, desde que veiculadora de matéria que a Constituição recepcionadora exija seja tratada em lei complementar. O contrário também pode acontecer. Uma lei complementar poderá ser recepcionada apenas com força de lei ordinária, desde que portadora de matérias para as quais a Constituição recepcionadora não mais exija lei complementar. E pode acontecer, ainda, que a recepção seja em parte com força de lei complementar e em parte com os atributos de lei ordinária. Exatamente o que aconteceu com o Código Tributário Nacional. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária. Portanto, naquilo que o Código trata de normas gerais em matéria de legislação tributária, foi recepcionado com hierarquia de lei complementar. De outra parte, nas matérias que não veiculem normas gerais em matéria de legislação tributária, o Código é apenas mais uma lei ordinária. Por exemplo, o CTN quando trata de percentual de juros de mora, evidentemente, neste aspecto, não veicula norma geral, portanto, pode ser alterado por lei ordinária, tanto é verdade, que, atualmente os juros moratórios são calculados, por força de lei ordinária, com base na Taxa Selic.

Assim, o artigo 173 do CTN, encerra **norma geral** em matéria de decadência, competindo à lei de cada entidade tributante dispor sobre as normas específicas.

Nesta linha é o aporte doutrinário de Wagner Balera, ao afirmar que no sistema da Constituição de 1988 foram discriminadas todas as hipóteses em que a matéria deve ser objeto de lei complementar, pelo que se retira do legislador ordinário parcela de competência para tratar do assunto. É o que ocorre na seara do Direito Tributário.

Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar.

Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Adverta-se, para lago, que a específica função da lei complementar tributária é em tudo e por tudo distinta da função básica da lei ordinária. Somente esta última restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar.

É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, da Lei Suprema).

No quadro atual das fontes do direito tributário, cumpre sublinhar, não se pode considerar a lei complementar espécie de requisito prévio para que os diversos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exerçam as respectivas competências impositivas, como parece à certa doutrina.

(...)

Convalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar - que editará as normas gerais - com as do legislador ordinário - que elaborará as normas específicas - para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: "uma lei sobre leis de tributação". Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; deve dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo. (Wagner Balera, Contribuições Sociais - Questões Polêmicas, Dialética, 1995, pp. 94/96). Negritei

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza³:

o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco", para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN)- o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigia-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado.

Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

³ (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)

Processo nº : 10980.007931/2001-95
Acórdão nº : CSRF/02-01.895

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributária, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservadas à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal.

Em razão do exposto, não se pode deixar de reconhecer que o prazo decadencial para constituir o crédito tributário relativo às contribuições da seguridade social, dentre as quais está inserida a Cofins, é de 10 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por conseguinte, o crédito tributário em exame não foi alcançado pela caducidade já que a ciência do auto de infração deu-se em 31/10/2001 e os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 31/12/1993 e 30/09/2001.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões-DF, em 11 de abril de 2005.


Henrique Pinheiro Torres

