



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 10980.008814/2001-49
Recurso nº 202-125.268 Especial do Procurador
Matéria Prazo decadência da Cofins
Acórdão nº 02-03.226
Sessão de 30 de junho de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DIVESA - DISTRIBUIDORA CURITIBANA DE VEÍCULOS S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/11/1994 a 30/11/1994, 01/01/1995 a 31/01/1995, 01/03/1995 a 30/04/1995, 01/06/1995 a 30/06/1995, 01/08/1995 a 31/12/1995, 01/07/1996 a 30/09/1996, 01/12/1996 a 31/12/1996, 01/07/1997 a 31/08/1997

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 haver sido constituído.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial. Os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho acompanharam o conselheiro relator pela suas conclusões.

Antonio Praga - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

EDITADO EM: 21/06/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Praga, Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Ausente justificadamente o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.

A

Relatório

Por bem relatar a discussão em tela, adoto e transcrevo o relatório do **Acórdão recorrido**.

“Trata o processo de auto de infração de fls. 03/08, que exige R\$ 8.022,02 de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, R\$ 6.016,44 de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 70, de 30 de outubro de 1991, c/c art. 4º, I da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991 e art. 44, I da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 c/c o art. 106, II, ‘c’ do Código Tributário Nacional - CTN (Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966), além dos encargos legais.

2. A autuação decorreu da irregularidade narrada no Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 10/16, e na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 08, sendo, em resumo, falta de recolhimento da Cofins, referente aos períodos de apuração 11/1994, 01/1995, 03/1995 a 04/1995, 06/1995, 08/1995 a 12/1995, 07/1996 a 09/1996, 12/1996 e 07/1997 a 08/1997, conforme demonstrativos de apuração às fls. 3/4 e de multa e juros de mora às fls. 5/6, tendo como fundamento legal os arts. 1º e 2º da Lei Complementar n.º 70, de 1991 e arts. 2º, 3º e 8º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações da Medida Provisória n.º 1.807, de 25 de fevereiro de 1999.

3. Cientificada da autuação em 10/12/2001 (fl. 7), a interessada, por intermédio de representante legal, interpôs, tempestivamente, em 08/01/2002, a impugnação de fls. 303/315, instruída com os documentos de fls. 316/333, cujo teor é sintetizado a seguir:

4. Após referir-se ao lançamento, diz que da simples leitura do termo de encerramento de ação fiscal verifica-se que a maior parte do crédito exigido já foi atingido pela decadência.

5. Afirma que a Cofins submete-se ao recolhimento independentemente de qualquer atividade administrativa, o que permite enquadrá-la no disposto no art. 150 do CTN, especialmente no parágrafo 4º desse artigo, e, assim, decorridos cinco anos desde o fato gerador, considera-se efetivado o lançamento por homologação e opera-se a extinção do crédito correspondente, excluída, inclusive, ante o teor do art. 149, parágrafo único do CTN, qualquer possibilidade de revisão.

6. Entende que, no caso presente, acham-se extintos os créditos decorrentes dos fatos geradores ocorridos até 30/09/1996, pois, desde então, e até ser intimada, o que se deu em 10/12/2001, fluiu um prazo superior a cinco anos; ressalva da decadência, apenas os créditos *M*

relativos a 12/1996 e 07/1997 a 08/1997; cita, em abono de sua tese, jurisprudência do STJ (fls. 305/306) e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (fls. 306/307).

7. No mérito, afirma que a maioria dos créditos exigidos não tem como subsistir em virtude de faltar-lhes fundamentação fática idônea.

8. Alega que além de ter sido recolhido a Cofins referente ao período 03/1995, conforme comprovante anexo (fl. 318), o auto de infração considera valores que não se subsumem ao conceito de faturamento, sobre o qual legalmente incide essa contribuição (art. 2º da Lei Complementar n.º 70, de 1991).

9. Sustenta que o lançamento, indevidamente, incluiu na base de cálculo o valor de bonificações, que constituem autênticos prêmios recebidos da empresa concedente (sua fornecedora) em razão do preenchimento das condições de política de comercialização por ela estabelecida; afirma que tais bonificações não integram o faturamento, não se confundindo com o preço pago pelos adquirentes das mercadorias vendidas e/ou dos serviços prestados.

10. Argumenta que, no lançamento, desconsiderou-se o estabelecido no art. 2º, parágrafo único, 'b', da Lei Complementar n.º 70, de 1991, posto que o autuante não observou os descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente pela contribuinte, computando-os, indevidamente, como parte da base de cálculo da Cofins; diz que tanto as bonificações quanto os descontos ou abatimentos acham-se devidamente registrados em sua contabilidade, a exigir demonstração mediante prova pericial, caso não se reconheça a extinção do crédito pela decadência.

11. Opõe-se à indexação da exigência fiscal pela taxa Selic, por considerá-la inconstitucional e ilegal para fins tributários

12. Após referir-se aos atos legais que contém a previsão da exigência da taxa Selic, afirma vislumbrar-se, claramente, o seu caráter remuneratório, devido à forma como é calculado o índice mensal que a informa; reafirma, assim, a impossibilidade do uso dessa taxa, para efeitos de cálculo dos juros moratórios tributários.

13. Ressalta que não há previsão legal do que seja a taxa Selic, apenas mandando a lei aplicá-la, sem indicar percentual, delegando, indevidamente, seu cálculo a ato governamental; diz que foi a Circular do Banco Central n.º 2.900, de 04 de março de 1999, em seu art. 2º, § 1º, que melhor conceituou essa taxa.

14. Alega que, por não haver definição legal da taxa Selic, tal taxa não foi instituída, posto que ausentes os pressupostos constitucionais para a validade e eficácia da lei tributária, com violação do disposto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988.

15. Afirma que a aplicação da taxa Selic aumenta substancialmente a cobrança da Cofins, ofendendo, também, os princípios da anterioridade, da indelegabilidade de competência tributária, bem como o da segurança jurídica.

H

16. Diz que, ainda que se admitisse, *ad argumentandum*, a existência de leis ordinárias instituindo a taxa Selic para fins tributários, a interpretação que melhor condiz com o art. 161, § 1º, do CTN, que é lei complementar, é a de que mesmo a lei ordinária somente poderia fixar juros iguais ou inferiores a 1% ao mês, e jamais juros superiores a esse percentual.

17. Argumenta ainda que o art. 193 (sic), § 3º, da Constituição Federal dispõe que a taxa de juros reais não pode ser superior a 12% ao ano, ainda que se trate de norma de eficácia contida ou limitada, sujeita a lei complementar, a doutrina moderna de direito constitucional se opõe à fixação de juros acima desse patamar.

18. Afirma ser irregular, também, que o Comitê de Política Monetária do Banco Central do Brasil (Copom), pode delegar ao Presidente do Banco Central a prerrogativa de aumentar ou reduzir a taxa Selic, fazendo com que a mesma possa ser fixada depois do fato gerador, por ato unilateral do Poder Executivo, cuja matéria é de exclusividade do Poder Legislativo, ferindo-se os princípios da anterioridade (art. 150, III, 'b', da CF) e da indelegabilidade de competência tributária (art. 48, I, da CF), citando, no seguimento de seu arrazoadado, como também violados, os princípios da legalidade (art. 150, I, CF) e da segurança jurídica (art. 5º da CF)

19. Transcreve, a seguir, ementa de julgamento de recurso especial pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, que teria consagrado o entendimento de que é inconstitucional a utilização da Selic para fins tributários (fls. 312/314), dizendo, ainda, que tal matéria encontra-se no aguardo de uniformização de entendimento pelo STJ

20. Sustenta que, em matéria de tributação, os critérios para aferição da correção monetária e dos juros devem ser definidos com clareza pela lei, e não por circular do Banco Central, demonstrando-se, assim, a impossibilidade de o fisco aplicar a taxa Selic como percentual de juros moratórios sobre os seus pretensos créditos tributários, seja pela flagrante violação aos princípios constitucionais da reserva absoluta de lei formal, da anterioridade, da indelegabilidade de competência tributária, bem como de segurança jurídica, ou seja, pela ilegalidade da prerrogativa do Presidente do Banco Central de aumentar ou reduzir a taxa Selic, fazendo com que a mesma possa ser fixada depois do fato gerador, por ato unilateral do Poder Executivo, que tem interesse na arrecadação.

21. Pede, por fim, que seja julgada procedente a sua impugnação, cancelando-se o auto de infração em questão; requer, ainda, a produção de prova pericial, com a finalidade de evidenciar as bonificações e os abatimentos, assim como para demonstrar que, excluídos tais itens da base de cálculo, resta infirmado o levantamento e elididas as conclusões da ação fiscal constantes do termo de encerramento de fls. 10/16; indica como perito a pessoa de Jorge Luiz Mazeto, brasileiro, casado, CRC n.º 029912/0-4-PR, CPF n.º 514.550.809-34, com escritório à Rua 15 de novembro, n.º 551, 3º andar, formulando os seguintes quesitos, in verbis:

• 1) a política de comercialização estabelecida pela empresa Mercedes Benz do Brasil prevê a concessão de bonificações às suas concessionárias. Quais e em que montante foram as bonificações

recebidas pela impugnante nos períodos a que se refere o auto de infração?

• 2) *Como e por quem foram pagas as bonificações?*

• 3) *Excluídos das bases de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social os valores das bonificações, restariam algumas das diferenças apontadas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal e no Auto de Infração? Em que períodos?*

• 4) *Em quanto montaram os abatimentos ou descontos concedidos pela impugnante nas vendas das mercadorias e serviços por ela comercializadas e prestados?*

• 5) *Excluídos os valores dos abatimentos ou descontos da base de cálculo da contribuição, restariam algumas das diferenças apontadas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal e no Auto de Infração? Em que períodos?*

22. *Além dos documentos já mencionados, instruem a autuação os documentos de fls. 1/2, 9, 17/250 no volume I e 251/302 no volume II.*

23. *À fl. 335, despacho desta 3ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, solicitando à DRF/CTA, a realização de diligências, na escrita contábil/fiscal da interessada para esclarecer se na composição das bases de cálculo da Cofins foram incluídos, como receitas de vendas, valores que teriam sido pagos pela empresa Mercedes Benz do Brasil, fornecedora da interessada, a título de bonificações, bem como, se foram excluídos, das receitas de vendas da interessada, os descontos ou abatimentos concedidos de forma incondicional.*

24. *Atendendo ao despacho de fl. 335, a DRF/CTA procedeu às verificações solicitadas, conforme documentos de fls. 337/442, e emitiu, às fls. 443/446, resposta às diligências solicitadas conforme a seguir se transcreve, in verbis:*

“(…) Diante do exposto e, em atendimento ao solicitado à folha 335, temos a informar:

Item (a) Na composição das bases de cálculo das contribuições para o Finsocial e a Cofins, foram incluídos, como receitas de vendas e da prestação de serviços, valores pagos pela Mercedes Benz do Brasil à interessada a título de bonificações. Os valores e períodos correspondentes constam da coluna intitulada ‘Bonificações’ do Demonstrativo ‘Bases de Cálculo Apuradas Após a Conciliação’ que elaboramos, folhas 440 e 442.

Item (b) Na composição das bases de cálculo das contribuições para o Finsocial e a Cofins, não foram excluídas, das receitas de vendas da interessada, as devoluções de vendas correspondentes aos períodos de apuração de setembro/1989 a dezembro/1992. As bases de cálculo constantes do demonstrativo ‘Bases de Cálculo Apuradas Após a Conciliação’ que elaboramos, folhas 440 a 442, consideram essas exclusões’.

Item (c) Juntamos ao processo, folhas 348 a 432, a cópia da escrita contábil que evidencia, para os períodos autuados, a composição das bases de cálculo da Cofins.

Em consequência da revisão efetuada, solicitamos procederem à alteração das bases de cálculo apuradas, conforme exposto.'

25. À fl. 447, despacho desta 3ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, solicitando que os autuantes esclarecessem a razão de não terem sido considerados, quando da apuração das bases de cálculo, os valores relativos a descontos/abatimentos.

26. Atendendo a esse despacho, os autuantes emitiram o despacho de fl. 454, instruído pelos documentos de fls. 450/453, que se transcreve, in verbis:

'Em atendimento à solicitação da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, intimamos o contribuinte para que nos fornecesse os valores referentes aos descontos e abatimentos concedidos de forma incondicional que estariam faltando nos demonstrativos da base de cálculo da Cofins por ele elaborado.

O contribuinte apresentou o demonstrativo das contas Abatimentos e Descontos sobre Vendas e correspondência onde alega que os valores contabilizados referem-se à falta de parte dos produtos fornecidos, a serviços mal executados, à falta de peças em conjunto e a outros eventos ocorridos após a emissão dos documentos fiscais, não considerados na época como redução das bases de cálculo.

Como a natureza dos valores contabilizados não condiz com a finalidade da conta de abatimentos e descontos sobre vendas, concluímos que tais valores não devem ser considerados nas bases de cálculo apuradas."

Remetidos os autos à DRJ em Curitiba - PR, é o lançamento parcialmente mantido, em decisão assim ementada:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário"

Período de apuração: 01/11/1994 a 30/11/1994, 01/01/1995 a 31/01/1995, 01/03/1995 a 30/04/1995, 01/06/1995 a 30/06/1995, 01/08/1995 a 31/12/1995, 01/07/1996 a 30/09/1996

Ementa: DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito relativo à Cofins decaiu em dez anos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/11/1994 a 30/11/1994, 01/01/1995 a 31/01/1995, 01/03/1995 a 30/04/1995, 01/06/1995 a 30/06/1995, 01/08/1995 a 31/12/1995, 01/07/1996 a 30/09/1996, 01/12/1996 a 31/12/1996, 01/07/1997 a 31/08/1997

Ementa: BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES PAGAS POR FORNECEDOR.

Compõem a base de cálculo da Cofins as bonificações pagas pela montadora à sua concessionária em função das vendas por esta realizadas.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. DESCONTOS E ABATIMENTOS CONCEDIDOS. COMPROVAÇÃO.

Somente os descontos incondicionais, desde que comprovadamente concedidos, podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia quando, para a prova dos fatos, o mesmo se mostra prescindível.

NORMAS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA.

A apreciação de arguição de inconstitucionalidade e de ilegalidade de normas legais compete ao Poder Judiciário, não cabendo à autoridade administrativa discutir tais matérias.

JUROS DE MORA. SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), por expressa previsão legal.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/11/1995 a 30/11/1995

Ementa: BASE DE CÁLCULO. ERRO NA APURAÇÃO. CORREÇÃO PELO ÓRGÃO JULGADOR.

São passíveis de correção pelo órgão julgador os erros na apuração da base de cálculo, cometidos quando do lançamento de ofício, desde que não impliquem em seu agravamento.

Lançamento Procedente em Parte”.

Inconformada, interpõe a contribuinte recurso para o Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, essencialmente repisando os argumentos de sua impugnação.”

ACORDARAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por** maioria de votos, em dar provimento ao recurso para acolher a decadência em relação aos períodos encerrados até novembro/1996. Vencidas as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero; e **II)** no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Manifestando a deliberação adotada por meio do acórdão recorrido, sintetizado na seguinte ementa:

COFINS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CINCO ANOS.

O prazo decadencial para lançamento da Cofins é de cinco anos, nos termos do CTN, e não nos termos da Lei nº 8.212/91. 

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES PAGAS POR FORNECEDOR.

Compõem a base de cálculo da Cofins as bonificações pagas pela montadora à sua concessionária em função das vendas por esta realizadas.

TAXA SELIC. CABIMENTO.

Legítima a aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para a cobrança dos juros de mora, como determinado pela Lei nº 9.065/95.

Recurso provido em parte.

A Fazenda Nacional, por meio de sua Procuradoria, com apoio no art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria nº 55/98, interpôs recurso especial, em face do referido acórdão, requereu seu regular processamento e posterior remessa à egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por meio do Despacho nº 202-138, fls. 524/525, o Presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso Especial interposto quanto ao prazo decadencial para constituição dos créditos tributários da COFINS.

A contribuinte, às fls.531/550, apresentou Contra-Razões ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos demais pressupostos de admissibilidade.

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 o 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:

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.

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).

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)

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 tributária. 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 tributária, que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador,

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

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 tributária 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 tributária" 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, 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 tributária, editada no âmbito das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para instituí-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 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.

Advirta-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.

³

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



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.

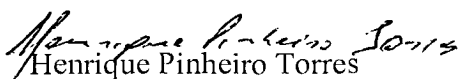
Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, 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, nenhuma parcela do crédito tributário em exame foi alcançada pela caducidade já que a ciência do auto de infração deu-se em 10 de dezembro de 2001 e o período de apuração mais remoto refere-se a fatos geradores ocorridos em novembro de 1994.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.


Henrique Pinheiro Torres

