



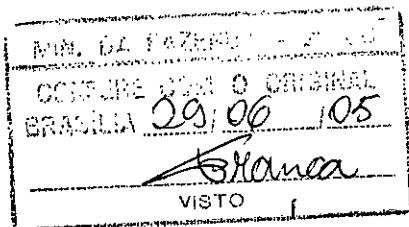
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De	22 / 02 / 06
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : ABN AMRO ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP



CPMF – DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF 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 de recurso interposto por: **ABN AMRO ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A.**

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Adriene Maria de Miranda e Jorge Freire que apresentou declaração de voto. Fez sustentação oral, pela Recorrente o Dr. Luiz Giroto.

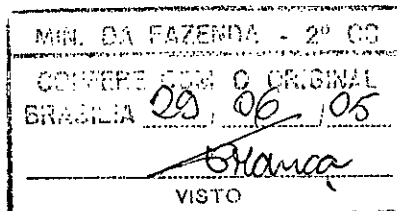
Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005

Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos e Sandra Barbon Lewis.
Impfclb



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042

Recorrente : ABN AMRO ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto e transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

Trata-se de impugnação (fls. 87/108) apresentada pela ABN AMRO ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A., supra qualificada, contra o Auto de Infração de Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF (fls. 06/07), lavrado para prevenir a decadência.

2. Conforme consignou a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fls. 11/13), o contribuinte impetrou consecutivos Mandados de Segurança (um processo para cada uma das emendas constitucionais que criaram/prorrogaram a CPMF) visando garantir o direito de utilizar a alíquota zero para a CPMF nas operações relacionadas nas Portarias MF nº 6/97, 134/99 e 227/2002, conforme o caso. Com relação à incidência da CPMF a partir de 17.06.1999 e até 29.12.1999, objeto deste TVF, o contribuinte interpôs o MS nº 1999.61.00.027287-2 da 7ª Vara Federal de São Paulo (neste processo a autora insurge-se também contra a própria Lei nº 9.311/96, cuja vigência foi prorrogada pela Emenda Constitucional nº 21/99). Tendo obtido liminar em 18.06.1999, foi prolatada sentença favorável em 16.02.2000, concedendo a segurança por "inconstitucionalidade da EC nº 21, que instituiu a CPMF ...". Os autos encontram-se no TRF 3ª Região aguardando julgamento da apelação da União.

3. Para prevenir a decadência, e em face dos fatos geradores ocorridos entre 17.06.1999 e 29.12.1999, foi lavrado o Auto de Infração de CPMF de fls. 06/07, consubstanciando um crédito tributário de R\$ 21.836.634,70, incluindo-se os juros de mora calculados até 30.07.2004, com o seguinte fundamento legal: art. 2º, 4º, 5º, 6º e 7º da Lei nº 9.311/96 e art. 1º da Lei nº 9.539/97 c/c art. 1º da Emenda Constitucional nº 21/99. O crédito tributário foi lançado com a exigibilidade suspensa por força de sentença exarada nos autos do citado processo nº 1999.61.00.027287-2 da 7ª Vara Federal de São Paulo (art. 151, II e IV, CTN), e sem a multa de ofício de 75%, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96 (fls. 09). A ciência da autuada ocorreu em 18.08.2004 (fls. 06).

4. Irresignada, a autuada, em 03.09.2004, protocolizou Impugnação (fls. 87/108), devidamente representada por seus procuradores (documentos de fls. 109/115), onde alega, em síntese:

4.1. inicialmente, que a impugnação deve ser conhecida, pois a matéria em discussão não se identifica com aquela levada à esfera judicial, não havendo, portanto, concomitância de pretensões;

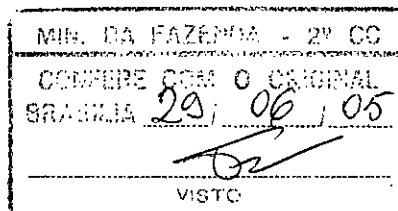
4.2. com relação aos fatos geradores ocorridos em junho e julho de 1999, operou-se a decadência, pois a CPMF é tributo sujeito ao lançamento por homologação regido pela norma contida no § 4º, do art. 150, do CTN; o lançamento contestado é, portanto, parcialmente extemporâneo;

4.3. o crédito tributário encontra-se com a exigibilidade suspensa por força de provimento judicial, inexistindo infração à legislação tributária, sendo descabida a lavratura de um Auto de Infração; a impugnante admite, contudo, que seria admissível a lavratura de um Termo de Verificação;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042



2ª CC-MF
Fl.

4.4. descabe, também, a exigência de juros de mora, pois a fiscalizada não incorrera em nenhuma infração, não havendo como se falar em mora enquanto não houver trânsito em julgado da sentença;

4.5. a norma contida no art. 63, da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 953, § 3º, do RIR/99, corrobora seu entendimento de que o surgimento da mora apenas ocorre com o vencimento da obrigação e a respectiva culpa, que são por sua vez afastados enquanto estiver hígido o provimento judicial.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou o entendimento adotado por meio da seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF

Ano-calendário: 1999

Ementa: CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL. Quando distintos os objetos da ação judicial e do processo administrativo, há de ser conhecida a impugnação, devendo este processo ter seu prosseguimento normal.

DECADÊNCIA. O prazo decadencial para o lançamento da CPMF é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

LANÇAMENTO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO. O único instrumento legal à disposição do auditor-fiscal para o lançamento tributário, seu dever funcional, é o auto de infração, ainda que inexistir infração ou que o respectivo crédito tributário esteja com a exigibilidade suspensa.

JUROS DE MORA. Os acréscimos moratórios são devidos mesmo quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário correspondente, por expressa disposição legal.

Lançamento Procedente

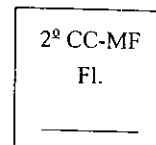
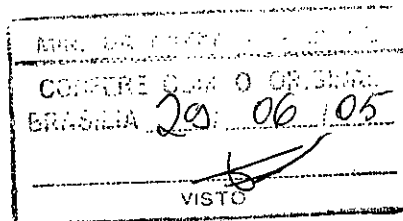
Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho solicitando reforma da Decisão recorrida.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042



VOTO DO RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a questão trazida a debate cinge-se à decadência de parte do lançamento fiscal.

A CPMF integra o rol das contribuições da seguridade social, pois, desde sua criação, em 1996, é destinada ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde, conforme disposição expressa do art. 74, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996, e do art. 18, *caput*, da Lei nº 9.311/96. Por seu turno, a Emenda Constitucional nº 21, de 1999, determinou que parte da arrecadação da CPMF seria destinada ao custeio da previdência social. Desta feita, não é inegável que a CPMF, assim, é uma das fontes de financiamento da seguridade social. Entendendo-se seguridade social, nos termos do art. 194, *caput*, da CF/88, como o conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Por ser a CPMF contribuição social financiadora da seguridade social, sujeita-se ela CPMF a diversas regras pertinentes às contribuições dessa espécie, dentre as quais a contida no artigo 45 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, senão vejamos: ¹a CPMF, 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 nº 8.212/1991 e no artigo 150, § 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.

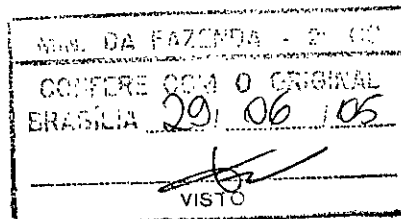
(...)

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042

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 nº 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para a CPMF 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.

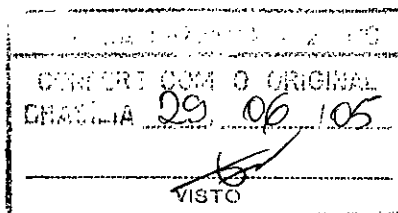
Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042



2º CC-MF
Fl.

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)

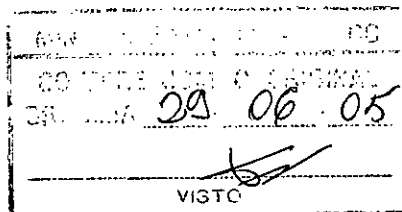
E assim é porque a Constituição Federal outorgou competência plena a cada uma das pessoas políticas a quem entregou o poder de instituir exações de natureza tributária. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição, ou aqueles estabelecidos em legislação 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, 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:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042



2º CC-MF
Fl.

(...) 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

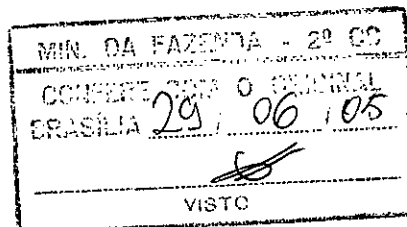
Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou a Lei 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10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

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042

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 CPMF 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.

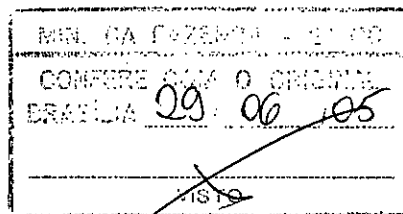
Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042



2ª CC-MF
Fl.

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 dispoem, 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.

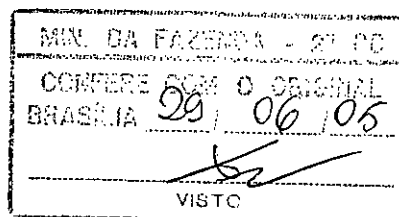
Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042



2ª CC-MF
Fl.

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 CPMF, 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 18/08/2004 e os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 23/06/1999 e 29/12/1999.

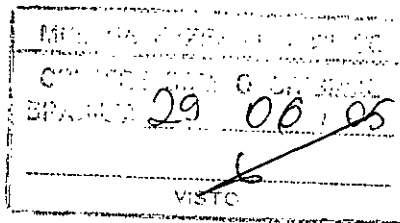
Com essas razões, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005

HENRIQUE PINHEIRO TORRES



Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042



DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
JORGE FREIRE

Com a devida vênia, divirjo do eminente relator. Entendo que a decadência da CPMF, vez tratar-se, incontestavelmente, de tributo, rege-se 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 deve ser aplicada.

Ocorre que dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias⁴, 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 CPMF 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 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 Baleeiro⁵ 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*"⁶, 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:

⁴ Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 146.733.

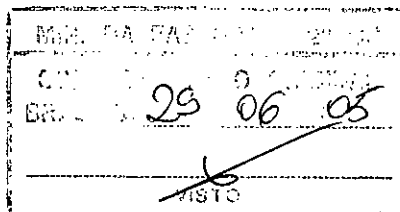
⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi – 11ª ed., 1ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.

⁶ 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042



2º CC-MF
Fl.

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, 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 públicos⁷, 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 sentido se posiciona Luciano Amaro⁸, 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,

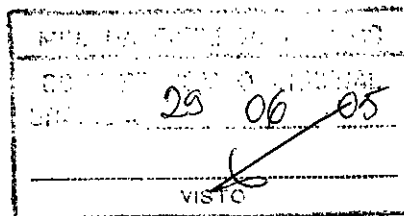
⁷ Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.

⁸ *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042



2º CC-MF
Fl.

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.

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).

Rumo idêntico trilhou Souto Maior Borges⁹, 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 Souza¹⁰, 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 quer 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 o ínclito relator, vez ele entender que a Lei 8.212/91 é que dispõe sobre a decadência das contribuições sociais.

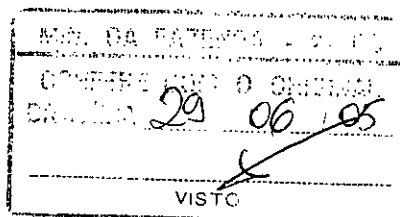
⁹ In *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.

¹⁰ O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulamentação 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 : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042



2º CC-MF
Fl.

Por isso, que à CPMF 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, como exposto, é o caso do prazo preclusivo para constituir o crédito tributário.

Nesse sentido, o entendimento do TRF da 4ª Região¹¹, aresto¹², cuja ementa 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 constituir 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...”¹³

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

¹¹ Apenas a título de ilustração, o TRF4, 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”.

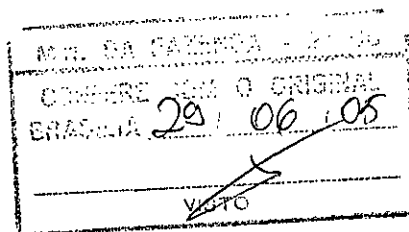
¹² Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittecourt da Rosa.

¹³ 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.

[Assinatura] 14



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

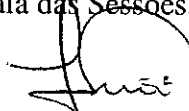
Processo nº : 16327.001124/2004-00
Recurso nº : 129.066
Acórdão nº : 204-00.042

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.

Pelo exposto, voto no sentido de que o prazo para Fazenda Nacional constituir crédito tributário de CPMF, em havendo antecipação de pagamento, rege-se pelo artigo 150, § 4º, e não havendo antecipação de pagamento a regência é dada pelo artigo 173, todos do CTN.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005


JORGE FREIRE 