

OS PRAZOS DECADENCIAL E PRESCRICIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL

Pedro Pereira Pimenta*

1. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO - OBSERVAÇÕES PRELIMINARES

No Direito o decurso do tempo é de singular importância no que se refere às relações jurídicas. No direito processual presentes estão a preclusão e a revelia. No âmbito do direito material temos a prescrição e a decadência, cujos conceitos pertencem à teoria geral do direito, tendo por fundamento a segurança, a certeza e a paz públicas, assegurando que determinadas situações e relações jurídicas não sejam eternizadas.

O velho Código Civil era silente quanto à decadência, referia-se somente à prescrição, mas a doutrina e a jurisprudência eram unânimes em admitir que várias hipóteses, embora sob a rubrica de prescrição, tratava-se de decadência ou de caducidade.

Estabelecia o art. 75: “A todo o direito corresponde uma ação, que o assegura.”

Tradicionalmente, costumava-se definir prescrição como extinção do direito de ação, e decadência como a perda do direito, conforme critério de Câmara Leal¹, o qual se mostrou insuficiente, pois, além de não diferenciar com precisão os institutos, confundia os conceitos de direito material e processual, como se verá.

O melhor critério é o estabelecido por Agnelo Amorim Filho², adotado, inclusive, pelo Código de Defesa do Consumidor (Lei n. 8.078/90) e pelo atual Código Civil (Lei n. 10.406/02).³

Conforme Agnelo, a decadência atinge os direitos potestativos, os quais “se exercitam e atuam, em princípio, mediante simples declaração de vontade do seu titular, independentemente de apelo às vias judiciais, e, em qualquer hipótese, sem o concurso da vontade daquele que sofre a sujeição^{4 5}”. Portanto, “...as únicas ações ligadas ao instituto de decadência são as ações constitutivas, que têm prazo especial de exercício fixado em lei⁶”.

Já a prescrição é causa extintiva da pretensão (exigência de subordinação de um interesse alheio a um interesse próprio), em decorrência da inércia do seu titular, que deixa transcorrer *in albis* o tempo para o seu exercício. Donde se conclui que só há direito à prestação se o direito material for violado e, assim, a lesão dá

* Bacharel em direito pela UFMG e servidor do TRT da 3ª Região.

¹ LEAL, 1959:133-134.

² RT 300:7 e RT 744:725.

³ NERY, 2002:114.

⁴ AMORIM FILHO, RT 744:731.

⁵ No direito potestativo não se exige conduta alguma de outrem, mas trata-se de um agir sobre outrem que se encontra em estado de sujeição. Não se exige conduta alguma (prestação) por parte de outrem. Quem está em estado de sujeição não há conduta, se não há conduta, nada viola, e por tal não nasce a pretensão.

⁶ AMORIM FILHO, RT 744:738.

origem a uma ação, e a possibilidade da propositura desta, com o fim de reclamar uma prestação destinada a restaurar o direito. Portanto, “estão sujeitas à prescrição: todas as ações condenatórias e somente elas [...] são perpétuas (imprescritíveis): a) as ações constitutivas que não têm prazo especial de exercício fixado em lei; e b) todas as ações declaratórias”⁷.

O novo Código Civil, adotando a teoria diferenciadora, deu novos contornos aos institutos, dispondo em seu art. 189 que:

“Violado um direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.”

Mas prescrição não se confunde com o direito de ação, garantido pela Constituição Federal em seu art. 5º, XXXV. O direito de ação é público (exercido contra o Estado que é obrigado a prestar a jurisdição), subjetivo (qualquer pessoa pode exercê-lo, pois que está autorizada pelo direito objetivo), autônomo (desvinculado do direito material) e abstrato (não é um direito a uma sentença favorável, mas o direito de expor a pretensão e obter uma prestação jurisdicional, seja favorável ou desfavorável). A prescrição fulmina a pretensão e não a ação. Prescrita a pretensão, igual sorte tem a exceção (art. 190 do novo Código Civil), ou seja, prescrita a pretensão a mesma não pode ser alegada nem pelo autor (pretensão) nem pelo réu (exceção).

2. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para o Direito Tributário a matéria tem contorno especial.

Ocorrido o fato gerador, descrito abstratamente na hipótese de incidência tributária como situação necessária e suficiente à sua ocorrência, art. 114 do CTN, o Estado ainda não está apto para cobrar o tributo devido. Necessário se faz proceder ao lançamento do crédito para conferir-lhe exigibilidade (art. 141 c/c art. 142 do CTN). Portanto, o direito-dever do sujeito ativo em efetuar o lançamento do crédito e, posteriormente, exigí-lo tem por fundamento a obrigação tributária.

O CTN, art. 142, dispõe que o lançamento é um procedimento administrativo⁸, com o objetivo de constituir o crédito tributário⁹, sendo privativo da autoridade administrativa, cuja atividade é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do CTN).

Para falar de decadência e prescrição do crédito tributário é indispensável a verificação da modalidade do lançamento a que se sujeita o crédito.

⁷ AMORIM FILHO, *RT* 744:750.

⁸ O lançamento do crédito tributário, embora definido pelo CTN como procedimento administrativo, é considerado por doutrina de peso como ato administrativo, *v.g.*: CARVALHO, 199:354/375; AMARO, 2004:334; BALEEIRO, 1999:783.

⁹ Existe polêmica quanto à natureza do lançamento, se declaratório ou constitutivo. Souto Maior Borges entende que o lançamento tem efeito constitutivo do crédito e declaratório da obrigação tributária. BORGES, 1981:535-536.

O CTN prevê três modalidades de lançamento: por declaração (art. 147), efetuado com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo ou terceiro sobre as matérias de fato indispensáveis à sua efetivação; de ofício (art. 149), quando o lançamento é efetuado ou revisto de ofício pela autoridade administrativa e por homologação (art. 150), refere-se aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

A constituição definitiva do crédito tributário se dá não com a inscrição do mesmo, mas com a notificação do lançamento, pois seus efeitos se produzem quando o sujeito passivo é regularmente notificado (inciso I do art. 145 do CTN) e, assim, o crédito tributário já existe, não havendo falar em decadência ao direito de constituí-lo.

Notificado o sujeito passivo, a este se abre a oportunidade de impugnar o crédito outrora lançado.¹⁰ A impugnação do crédito torna-o litigioso, e por isso lhe retira a exigibilidade (inciso III do art. 151 do CTN), não podendo ser cobrado, razão pela qual não se pode falar em prescrição, cujo prazo só tem início com a constituição definitiva do crédito (art. 174 do CTN).

Após o surgimento do crédito tributário, somente o CTN pode estabelecer as hipóteses de sua extinção (art. 141/CTN), as quais estão enumeradas no art. 156, entre elas encontram-se a decadência¹¹ e a prescrição (inciso V).

Quanto à decadência estabelece o CTN no art. 173:

“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito 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 torna definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação prevê o CTN regra diversa, conforme § 4º do art. 150:

¹⁰ No âmbito federal o prazo para impugnação é de trinta dias, conforme art. 42 do Decreto n. 70.235/72.

¹¹ “...há incoerência interna no Código Tributário Nacional. Se ele considera que o ‘crédito tributário’ só nasce com o lançamento, a decadência (que implica a perda do direito de lançar) não poderia ser posta como causa de extinção do crédito tributário, ou seja, de algo que ainda não teria nascido e que, com a decadência ficaria proibido de nascer...”. AMARO, 2004:392.

“Se a lei não fixa prazo a homologação, será de cinco anos, a 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.”

A prescrição é disciplinada pelo art. 174:

“A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor¹²;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito do devedor.”

Percebe-se uma diferença fundamental entre a prescrição regulada pelo Código Civil de 2002 e a regulada pelo CTN. Enquanto neste são fulminados pela prescrição tanto a pretensão da Fazenda Pública em exigir o tributo devido, quanto o próprio crédito tributário, naquele, apenas a pretensão é atingida pelo não exercício do direito de ação em tempo hábil.

O lançamento é o marco divisor entre a decadência e a prescrição do crédito tributário. Esgotado o prazo no qual o sujeito ativo deva lançar, diz-se que decaiu de seu direito; extinto que foi pela decadência (ou caducidade). Se, embora efetuado o lançamento, em tempo oportuno, mas o sujeito ativo, à vista do inadimplemento do devedor, deixa transcorrer o lapso temporal para ajuizar a ação de cobrança, sem promovê-la, dá-se a prescrição da pretensão.

3. EVOLUÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL E PRESCRICIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Como se verá, a fixação do prazo prescricional das contribuições previdenciárias, hoje denominadas contribuições sociais para a seguridade social¹³, sofreu várias modificações, oscilando à medida que as mesmas adquiriam ou perdiam sua natureza de tributo. No entanto, tal oscilação não foi tão freqüente quanto ao prazo decadencial.

¹² O § 2º do art. 8º da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal) estabelece que o despacho do juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição, o que não é acolhido pelo STJ: “Esta Corte Superior cristalizou o entendimento de que, em execução fiscal, o despacho que ordenar a citação não interrompe a prescrição, visto que somente a citação pessoal tem esse efeito, devendo prevalecer o disposto no art. 174 do CTN sobre o art. 8º, § 2º, da Lei 6.830/80...”. (STJ. AGA 488.307/RJ. DJ 27.05.03)

¹³ Art. 195 da CF.

Havia referência acerca das contribuições previdenciárias na Constituição de 1934 (art. 121, § 1º, “h”), na Constituição de 1946 (art. 157, XVI), mas era entendimento majoritário que as mesmas tinham natureza social e não tributária.

A Lei n. 3.807/60, disciplinando sobre as contribuições previdenciárias, fixava em seu art. 144 o prazo prescricional:

“O direito de receber ou cobrar as importâncias devidas prescreverá, para as instituições de previdência social, em trinta anos.¹⁴”

Entendeu o STF¹⁵, à época, que em decorrência do disposto no inciso II do art. 217 da Lei n. 5.172/66 (CTN), ao prever a contribuição previdenciária como outras formas de contribuições, restou determinada a natureza tributária da mesma. Por isso, a contribuição, em comento, passou a sujeitar-se aos prazos decadencial e prescricional de cinco anos, fixados, respectivamente, nos arts. 173 e 174 do CTN, revogando, dessa forma, o supramencionado art. 144 da Lei n. 3.807/60.

A Constituição de 1969, ou Emenda n. 1 à Constituição de 1967, para aqueles que assim a consideram, foi a primeira a prever expressamente a natureza tributária das contribuições previdenciárias, ao dispor sobre elas em seu Título I (da Organização Nacional), Capítulo V (Sistema Tributário), art. 21 (que enumerava os impostos federais), item I, § 2º, *in verbis*:

“§ 2º - A União pode instituir:

I - contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais;”

Seja em decorrência do inciso II do art. 217 do CTN, seja pelo disposto no inciso I do § 2º do art. 21 da Constituição de 1969, restou firmado o entendimento da submissão das contribuições previdenciárias ao prazo prescricional fixado no art. 174 do CTN.

“Contribuição Previdenciária. Cobrança. Até o advento da Emenda Constitucional n. 8/77 a contribuição previdenciária era considerada de natureza tributária, aplicando-se-lhe a prescrição quinquenal.¹⁶”

No entanto, a Emenda Constitucional n. 8, de 14 de abril de 1977, com intuito de retirar as contribuições previdenciárias do gênero tributário, dando nova redação ao inciso I do § 2º do art. 21 da Constituição de 1969, substituiu a expressão “interesse da previdência social” pela redação “para atender diretamente à parte

¹⁴ Observa Sérgio P. Martins que: “O prazo previsto no art. 144 da Lei n. 3.807 era dilatado em razão de estar ligado à aposentadoria, que poderia ser obtida em 30 anos”. *In* MARTINS, 2003:282.

¹⁵ Ap. 35.923-RJ; AgP 36.675-MG; AMS 76.153-BA.

¹⁶ STF - RE 110.835-5, DJ 17.10.86, p. 19.637.

da União no custeio dos encargos da previdência social”. Transferiu, por sua vez, a referência à contribuição previdenciária, do texto original, para o inciso X do art. 43, que fixava a competência do Poder Legislativo.

O STF, a partir de então, entendeu que as contribuições previdenciárias perderam o caráter tributário, não sendo mais regidas pelo regime tributário, e, portanto, não mais se sujeitavam aos prazos decadencial e prescricional fixados no CTN.¹⁷

Ausente lei que dispusesse sobre tais prazos, veio a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais) suprir a lacuna, de forma parcial, pois nada estabeleceu sobre o prazo decadencial. Ressuscitou, contudo, a prescrição trintenária, dispondo em seu art. 2º, § 9º:

“O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no artigo 144 da Lei n. 3.807, de 26 de agosto de 1960.”

No entanto, entendeu o antigo TFR que a prescrição trintenária não se aplicava à Fazenda Pública, conforme Súmula n. 107:

“A ação de cobrança do crédito previdenciário contra a Fazenda Pública está sujeita à prescrição quinquenal estabelecida no Decreto n. 20.910, de 1932.”

A prescrição trintenária das contribuições previdenciárias vigorou até o advento da Constituição Federal de 1988, que dispõe no seu art. 149, *caput*:

“Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.” (grifei)

Percebe-se que as contribuições sociais, das quais é espécie a contribuição para a seguridade social¹⁸, readquiriram a natureza tributária em decorrência da

¹⁷ RE 86.595, 7.6.78, RTJ 87/271.

¹⁸ Entre as contribuições previstas nos arts. 149 e 149-A percebe-se a existência das seguintes espécies:

1. contribuições sociais;
2. contribuições de intervenção no domínio econômico;
3. contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas;
4. contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.

As contribuições sociais, por sua vez, subdividem-se em:

- 1.1. para seguridade social, art. 195 da CF;
- 1.2. para custeio do regime previdenciário dos servidores públicos, art. 149, § 1º da CF;
- 1.3. para o salário educação, art. 212, § 5º da CF;
- 1.4. para as entidades privadas de serviço social e de formação vinculadas ao sistema sindical, art. 240 da CF.

nova topografia constitucional, eis que estão localizadas formalmente na Constituição Federal, no Título VI (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional).

“Esse aliás, foi o argumento pelo qual o STF, na vigência da Emenda Constitucional n. 8, de 1977, que transferiu a contribuição social do bojo do sistema tributário (art. 21, § 2º, I, da CF 67/69) para o dispositivo que versava sobre a competência legislativa da União (art. 43, X), considerou que o ingresso havia perdido a natureza tributária para exibir as características de contribuição parafiscal.¹⁹”

Por força do próprio art. 149, *caput*, resta determinado pela Constituição que as contribuições sociais para a seguridade social devem observar as normas gerais em matéria tributária (art. 146, III) e, ainda, as normas tributárias previstas no art. 150, I e III²⁰, portanto, submetidas expressamente ao regime tributário, consolidando, assim, a natureza tributária da mencionada contribuição.

Ademais, a contribuição para a seguridade social satisfaz os requisitos materiais do gênero “tributo”. Pois, não se pode olvidar que se trata de prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitui sanção de ato ilícito, somente instituída por lei, e é cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Amolda-se, assim, ao conceito de tributo insculpido no art. 3º do CTN, não podendo sequer a denominação lhe alterar a natureza jurídica, conforme inciso I do art. 4º do CTN.

Ora, a identificação da natureza jurídica de um instituto jurídico só tem sentido prático em lhe definir o regime jurídico, ou seja, determinar quais são as normas jurídicas que lhe são aplicáveis.

No caso, como se viu, o texto constitucional afastou qualquer dúvida, afirmando serem aplicáveis às contribuições em comento as normas gerais de Direito Tributário, ou seja, as normas estabelecidas pelo CTN, inclusive quanto à decadência e à prescrição, pois, vale observar que o Livro II do CTN, tem o expressivo título *Normas Gerais de Direito Tributário*, inicia-se com o art. 96 e termina com o art. 218, integrando os arts. 173 e 174, que tratam justamente de normas referentes à decadência e à prescrição.

Restou, assim, pacificada no STF²¹ e no STJ²² a natureza tributária das contribuições sociais para a seguridade social. Mas, registra-se, há quem ainda entenda, mesmo com o advento da Constituição de 1988, que as ditas contribuições não possuem natureza tributária, a exemplo de Ruy Barbosa Nogueira.²³

¹⁹ TORRES, 2004:408.

²⁰ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...] III - cobrar tributos (...)” (grifei).

²¹ RE 141715/PE, DJ 25.08.95, p. 26031; RE 168.663, DJ 28.02.97.

²² REsp 45584, DJ 31.10.94, p. 29.487; AGREsp 304455, DJ 03.09.01, p. 154; AGREsp 381858, DJ 29.04.02, p. 184.

²³ NOGUEIRA, 1989:128.

Em 1991, com a vigência da Lei n. 8.212/91²⁴ (Lei de Custeio da Previdência Social - LCPS), mais uma vez foi alterado o prazo prescricional das contribuições previdenciárias, conforme dispõe o art. 46 da mencionada lei:

“O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.”

Conforme se observa, o prazo prescricional das contribuições previdenciárias sofreu alterações com a EC n. 08/77, depois com a CF/88, e finalmente com a Lei n. 8.212/91²⁵, de duvidosa constitucionalidade.

Já as oscilações, quanto ao prazo decadencial, estas não foram tão freqüentes. A Lei n. 3.807/60 era omissa em relação à decadência, dispondo em seu art. 144 somente acerca do prazo prescricional. Revogado o mencionado artigo pelo CTN, entendeu-se que o prazo decadencial das contribuições previdenciárias seria aquele fixado no art. 173 do CTN.

Mas, com o advento da EC n. 08/77, conforme afirmado, as contribuições previdenciárias não mais se submetiam ao regime tributário, o que motivou a edição da norma prevista no § 9º do art. 2º da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais), que se omitiu quanto ao prazo decadencial.

Por isso, a doutrina e a jurisprudência entenderam que o prazo decadencial das contribuições previdenciárias sempre foi de cinco anos, tanto antes, quanto depois da EC n. 08/77, levando o antigo TFR a editar as Súmulas n. 108 e 219, *in verbis*:

“A constituição do crédito previdenciário está sujeita ao prazo de decadência de 5 (cinco) anos.”

“Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.”

Tal entendimento prevaleceu até entrar em vigor o polêmico art. 45 da Lei n. 8.212/91²⁶, que dispõe:

“O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (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.”

²⁴ Em 25.07.91, data de sua publicação, conforme dispõe seu art. 104.

²⁵ REsp 615341, 1ª T., DJ 14.06.04, p.181; REsp 409376, 2ª T., DJ 05.08.02, p. 309.

²⁶ Como já observado, em 25.07.91.

4. OS PRAZOS DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO CTN E NA LEI N. 8.212/91

Conforme se viu, as contribuições previdenciárias têm natureza tributária (art. 149 da CF), estando submetidas às normas constitucionais disciplinadoras do gênero, bem como às normas gerais fixadas por lei complementar, especialmente, àquelas referentes à decadência e à prescrição (alínea “b” do inciso III do art. 146 da CF).

Ao estabelecer normas gerais tributárias, o CTN fixou os prazos decadenciais e prescricionais em cinco anos (arts. 173 e 174). Por sua vez, a Lei n. 8.212/91, dispondo sobre o plano de custeio da seguridade social, nos arts. 45 e 46, respectivamente, de modo diverso, os fixou em dez anos. Donde se percebe a nítida incompatibilidade entre os dispositivos do CTN e os da Lei n. 8.212/91.

Parte da doutrina entende que os prazos estabelecidos nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 seriam inconstitucionais por afrontarem a alínea “b” do inciso III do art. 146 da CF/88 que autoriza apenas a norma geral, a ser veiculada por lei complementar, para dispor sobre prazos decadenciais e prescricionais de tributos:

“A contribuição previdenciária continua tendo natureza jurídica de tributo, pois pode ser enquadrada na hipótese do art. 149 da Constituição, sendo uma contribuição social. O art. 149 da Lei Maior remete o intérprete ao inciso III do art. 146 da mesma norma. A alínea b do inciso III do art. 146 da Norma Ápice estabelece que os prazos de prescrição e decadência devem ser determinados por lei complementar. No caso, a Lei 8.212/91 não é lei complementar, mas ordinária. [...] Logo, os prazos de decadência e prescrição para a cobrança da contribuição previdenciária continuam sendo de 5 anos, determinados nos arts. 173 e 174 do CTN, que é a lei complementar à Constituição, sendo inconstitucionais os prazos estabelecidos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212²⁷”.

Outros doutrinadores têm como constitucionais os dispositivos da lei ordinária em comento, não identificando confronto algum entre ela e o CTN, tendo por fundamento duas teses distintas:

- 1) que as contribuições previdenciárias, apesar de serem tributos, possuem regime diferenciado, não se submetendo aos prazos prescricionais estabelecidos pelo CTN:

“os créditos do INSS têm natureza tributária, mas recebem tratamento constitucional distinto dos créditos da Fazenda Pública. E nem poderia ser diferente, uma vez que não é razoável equiparar a atividade fiscalizadora e arrecadadora da Fazenda Pública à do INSS: a arrecadação deste último é atividade-meio, financiando sua atividade precípua, que é a seguridade social. Entendemos, portanto, inaplicável aos créditos previdenciários o preceito constitucional contido no art. 146,

²⁷ MARTINS, 2003:285.

III, alínea d, que exige lei complementar para matéria de legislação de prescrição e decadência envolvendo créditos tributários.²⁸

- 2) que ao CTN, norma geral que é, ao tratar de prescrição e decadência, não cabe fixar os prazos, os quais podem ser estabelecidos por lei ordinária de cada pessoa política.

“Entendo que estabelecer norma geral é delinear determinado instituto jurídico, dando-lhe os contornos e estabelecendo princípios. A previsão de prazo não contém caráter de generalidade. É pontuação específica da duração do período. Trata-se, pois, de norma sem caráter geral e que poderia ter sido estatuída por lei ordinária, mas que foi formalmente incluída em instrumento recepcionado como lei complementar (CTN). E, sendo assim, nada impede que uma lei ordinária posterior estipule de forma diversa, direcionada para uma espécie tributária. Sob esta óptica, inexistente inconstitucionalidade por invasão de competência material qualificada pelo art. 45 da Lei n. 8.212/91.²⁹”

“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, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. [...] Nesse sentido, os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as contribuições previdenciárias³⁰”.

A priori, antes de ser um problema de direito tributário ou de direito previdenciário, trata-se de um problema de interpretação das normas constitucionais, das quais deriva o fundamento de validade, seja para os arts. 173 e 174 do CTN, seja para os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91.

É decorrência da soberania do Estado a impossibilidade de coexistência de mais de uma norma válida e vinculante em seu território, pois “Para que possa subsistir como unidade, o ordenamento estatal, considerado na sua globalidade, constitui um sistema cujos diversos elementos são entre si coordenados, apoiando-se um no outro e pressupondo-se reciprocamente.³¹” Sistema pressupõe coerência entre as normas que o compõem, não podem coexistir nele normas incompatíveis, sob pena de fragmentar-se.

Observados esses aspectos, ressalta-se que a incompatibilidade entre normas pertencentes a um mesmo ordenamento jurídico e com o mesmo âmbito de validade denomina-se antinomia.³²

²⁸ MERÇON, 2002. v. 157, p. 40.

²⁹ TAVARES, 2004:360.

³⁰ CARRAZZA, 2003:816-817.

³¹ BARROSO, 2003:196.

³² BOBBIO, 1999:88.

As antinomias, por sua vez, podem ser classificadas quanto ao critério de solução (aparente ou real), quanto ao conteúdo (própria e imprópria) e quanto ao âmbito (direito interno, direito interno-internacional) e quanto à extensão (total-total, parcial-parcial e total-parcial).³³

É aparente a antinomia quando os critérios para solucioná-la integram o ordenamento jurídico, e real quando ausente, na ordem jurídica, qualquer critério normativo para a sua solução, sendo necessária a edição de uma nova norma para afastar o conflito normativo.

Quanto ao conteúdo, a antinomia ou será própria, quando se der por razões formais, independentemente do conteúdo das normas, ou será imprópria, em virtude do conteúdo material das normas.

Em relação ao âmbito, a antinomia pode ser de direito interno (dentro de um mesmo ordenamento jurídico), de direito internacional (dentro de normas de direito internacional público), de direito interno-internacional (entre normas de direito interno com normas de direito internacional público).

Segundo a extensão, a antinomia, conforme Bobbio³⁴, tendo por base a terminologia de Alf Ross³⁵, divide-se em três espécies:

- a) total-total: duas normas incompatíveis e de igual âmbito de validade, em que nenhuma pode ser aplicada sem entrar em confronto com a outra;
- b) parcial-parcial: duas normas incompatíveis de âmbitos de validade em parte igual e em parte diferente, cuja antinomia somente subsiste para a parte comum;
- c) total-parcial: duas normas incompatíveis em que uma tem âmbito de validade igual ao da outra, porém mais restrito.

Percebe-se, sem maiores dificuldades, que a antinomia entre as normas em comento é imprópria, de direito interno, e aparente (não urge edição de nova norma para afastar a incompatibilidade). Quanto à extensão, ainda é cedo fixar-lhe a espécie, se total-total, parcial-parcial ou total-parcial.

Como bem observa Bobbio, “uma coisa é descobrir a antinomia, outra, resolvê-la. [...] É necessário passar da determinação das antinomias à solução das antinomias³⁶”.

Tradicionalmente os critérios para solucionar antinomia são três: cronológico, hierárquico e de especialidade, no entanto, a doutrina os considera insuficientes.³⁷

No critério cronológico prevalece a norma posterior em face da norma anterior (*lex posterior derogat priori*). O critério hierárquico, por sua vez, estabelece que entre duas normas incompatíveis tem prevalência a hierarquicamente superior (*lex superior derogat inferiori*). O critério da especialidade ocorre quando entre duas normas incompatíveis, sendo uma geral e outra especial, prevalece a especial (*lex specialis derogat generali*).

³³ ROSS, 1970:124-125.

³⁴ BOBBIO, 1999:88-91.

³⁵ ROSS, 1970:124-125.

³⁶ BOBBIO, 1999:91.

³⁷ Sarmento, 2000:193.

Os critérios cronológico e hierárquico pressupõem, geralmente, a eliminação total de uma das normas incompatíveis. Quando se aplica o critério *lex specialis* não acontece a eliminação total de uma das normas incompatíveis, mas, somente daquela parte da lei geral que é incompatível com a lei especial.

Apesar de a Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, ter sido editada posteriormente ao CTN, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, o que levaria a entender que o critério para solucionar a antinomia seria o cronológico, esse resta afastado, pois, além de simplista, para o caso vertente, há uma provável hierarquia ou especialidade entre as normas conflitantes.

Resta para solucionar a antinomia, portanto, o critério da especialidade (defendido por aqueles que julgam constitucionais os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91) e o critério hierárquico (para aqueles que consideram inconstitucionais os ditos artigos da Lei n. 8.212/91).

A princípio, há necessidade de discorrer sobre o histórico do CTN (Lei n. 5.172/66) e sua compatibilidade com a atual ordem constitucional.

É cediço que a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicável à União, Estados e Municípios”, foi editada como lei ordinária sob a égide da Constituição Federal de 1946, a qual não previa a espécie normativa “lei complementar”. Foi elevada a *status* de Código Tributário Nacional por força do art. 7º do Ato Complementar n. 36, de 13.03.67. Embora formalmente lei ordinária, foi recepcionada materialmente como lei complementar com a promulgação da Constituição Federal de 1969, que, em seu art. 19, § 1º, passou a exigir lei complementar para estabelecer as normas gerais de direito tributário e regular as limitações constitucionais do poder de tributar.

Promulgada a Constituição Federal de 1988, que, em seu art. 146, exige lei complementar para dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, foi o CTN recepcionado como lei complementar, de modo expresso, conforme § 5º do art. 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias. Trata-se, portanto, o CTN (Lei n. 5.172/66) de lei ordinária (formal) com eficácia (material) de lei complementar.

Embora existam posições discordantes³⁸, há doutrinadores de peso que reconhecem a hierarquia entre lei complementar e lei ordinária³⁹, tendo inclusive o STF⁴⁰ e o STJ⁴¹ se manifestado nesse sentido.

³⁸ “Celso Bastos, Michel Temer.” MORAES, 2002:1172.

³⁹ “Haroldo Valadão, Pontes de Miranda, Wilson Accioli, Nelson Sampaio, Geraldo Ataliba.” MORAES, 2002:1172.

⁴⁰ “EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OBSCURIDADE NO ARESTO QUE ENTENDEU PELA LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO PIS NO *QUANTUM* E NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEI COMPLEMENTAR N. 7/70. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS N. 2.445 E 2.449/88. ÔNUS DA SUCUMBÊNCIA. FIXAÇÃO. 1. Legítima a cobrança do PIS na forma disciplinada pela Lei Complementar 07/70, vez que inconstitucionais os Decretos-leis n. 2.445 e 2.449/88, por violação ao princípio da hierarquia das leis. [...]”. STF - RE 181165 ED-ED/DF, DJ 19.12.96, p. 51784.

A lei complementar é, portanto, hierarquicamente superior à lei ordinária, já que possui comandos a serem observados pelo legislador ordinário. Há, assim, relação de subordinação da lei ordinária para com a lei complementar.

“a lei complementar é um *tertium genus* interposto, na hierarquia dos atos normativos, entre a lei ordinária (e os atos que têm a mesma força que esta...) e a Constituição (e suas emendas)⁴²”.

“É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles.”⁴³

Em matéria tributária, a lei complementar, exigida pelo art. 146 da Constituição Federal, vincula o legislador ordinário federal, estadual, distrital e municipal, pois no dizer de Pontes de Miranda: “Não se trata de lei de tributação, mas sim de lei sobre leis de tributação.”⁴⁴

Poder-se-ia aventurar, ante o que até aqui foi exposto, que o critério para solucionar a antinomia das normas em questão seria o hierárquico; mas o problema não é tão simples como parece.

Não há como prosperar a tese de que o CTN tenha ultrapassado os limites estabelecidos pela alínea “b” do inciso III do art. 146 da CF, ao fixar em cinco anos os prazos de decadência e de prescrição (arts. 173 e 174), não se tratando de norma geral, nesse aspecto, conforme entendem alguns, capaz de vincular os entes políticos, os quais, em decorrência desse entendimento, ficam autorizados a fixar outros prazos.

Para se demonstrar a falta de respaldo da tese, o primeiro passo a seguir é saber que são normas gerais de direito tributário.

Só se justifica o estudo das normas gerais à luz do federalismo, de cuja essência faz parte a distribuição de competência entre entes estatais que o

⁴¹ “CONSTITUCIONAL. CONFLITO ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA. A lei ordinária que dispõe a respeito da matéria reservada à lei complementar usurpa competência fixada na Constituição Federal; conseqüentemente, a prevalência da lei complementar resulta em um juízo de inconstitucionalidade da lei ordinária. Jurisprudência antiga do Supremo Tribunal Federal, que remonta à declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei n. 1.582, de 1977, por contrariar o Código Tributário Nacional. Embargos de declaração rejeitados.” STJ - EREsp 129925/RS, DJ 15.05.00, p. 115.

“ADMINISTRATIVO - MAGISTRADO DA JUSTIÇA DO TRABALHO - AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO - LEI COMPLEMENTAR N. 35/79, ART. 65 - NÃO PREVISÃO - ROL TAXATIVO - INEXISTÊNCIA DE DIREITO. 1 - Firmou-se entendimento pacífico nos Tribunais Superiores que a Lei Orgânica da Magistratura Nacional, Lei Complementar n. 35/79, em seu art. 65, estabelece um regime taxativo de direitos e vantagens e é insuscetível de modificação por meio de processo legislativo de qualquer hierarquia inferior.” STJ - REsp 302060/RN, DJ 02.08.04, p. 473.

⁴² FERREIRA FILHO, 1991:236.

⁴³ MARTINS, 1990:85.

⁴⁴ PONTES DE MIRANDA, 1967:369.

compõem, propiciando que cada ordem jurídica parcial⁴⁵, com âmbito de validade limitado a seu território, possa nascer do órgão legiferante do ente político estatal descentralizado.

É corolário lógico da descentralização a isonomia entre as ordens jurídicas parciais, onde cada ente político possui autonomia para editar suas normas, não sendo possível, portanto, haver hierarquia entre um poder parcial em relação a outro. Urge sim, com o fito de preservar a própria unidade federativa, a edição de normas gerais, padronizadoras do conteúdo normativo a ser desenvolvido por cada ordem jurídica parcial.

O Brasil é uma República Federativa (art. 1º da CF), formada por ordens jurídicas parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), às quais reconhece a Constituição a autonomia, conforme se depreende de todo o texto constitucional, especialmente, art. 18, *caput*. Isso não significa, entretanto, reconhecer o primado da federação e o da autonomia dos seus entes com ares de uma plenitude que não têm, pois, se são constitucionalmente reconhecidas, também o são constitucionalmente limitadas. Mormente no federalismo brasileiro que, possuindo contornos próprios, é “...normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado⁴⁶”, como se percebe da análise sistêmica do texto da Constituição.

Pode-se afirmar que a edição de norma geral decorre da soberania do Estado Federal, enquanto a edição de legislação por parte das ordens jurídicas parciais, seja lei ordinária ou lei complementar, decorre da autonomia dessas ordens jurídicas parciais, desde que nos limites da regular competência que lhes defere a Constituição Federal.

Ultrapassados esses aspectos, a Constituição estabelece que as normas gerais podem ter como veículo normativo lei complementar (a exemplo das normas gerais tributárias e de direito financeiro, arts. 146 e 163, da CF, respectivamente), resolução do Senado (inciso V do § 2º do art. 155 da CF) e lei ordinária (inciso XXVII do art. 22 da CF, fundamento para a edição da Lei n. 8.666/93). Essas normas gerais são regras imediatas à Constituição, como um sobre-direito em relação aos sistemas normativos parciais da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.⁴⁷

“Têm as normas gerais a natureza de regras quase-constitucionais, pois são normas hierarquicamente inferiores à Constituição. Entretanto, ao traçarem rumos à legislação das pessoas estatais, quer sejam veiculadas por leis complementares da União, quer por meio de resoluções do Senado Federal, erigem-se em posição de superioridade às demais leis ordinárias federais, estaduais ou municipais. Configuram, assim, manifestação de um federalismo cooperativo ou integrativo, no qual há uma ordem jurídica especial.”⁴⁸

⁴⁵ Kelsen denominou de descentralização política. “A ordem jurídica, válida somente para uma comunidade parcial, é criada por órgão eleito simplesmente pelos membros dessa comunidade parcial [...] as leis válidas para o território de um Estado-membro unicamente podem ser expedidas pelo legislativo local eleito pelos cidadãos desse Estado-membro.” *In* KELSEN, 1998:268.

⁴⁶ COÊLHO, 1999:80.

⁴⁷ Conforme Prof. Mesquita Lara, *in* COÊLHO, 1999:91.

⁴⁸ Conforme Misabel Derzi, *in* BALEEIRO, 1997:108.

As normas gerais dispõem de matérias que, a princípio, são de competência também de todos os entes da federação, mas traçam-lhes rumos, limitam os respectivos poderes de legislar e dispõem sobre seus conflitos de competência, com o fim precípuo de unificar, padronizar o sistema jurídico como um todo.

Por isso, a Constituição prevê competências concorrentes entre as pessoas políticas, entre outras, a de legislar sobre direito tributário:

“Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

[...]

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”. (grifei)

Não se contentando com o disposto no art. 24, o legislador constituinte, preocupando-se com o especial regramento do direito tributário, dispôs:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.” (grifei)

O CTN, Lei n. 5.172/66, ao dispor “sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicável à União, Estados e Municípios”, tem, portanto, como fundamento de validade: a) o Capítulo I do Título VI (Da tributação e do Orçamento) da Constituição Federal, denominado “Do Sistema Tributário Nacional”, sendo esses os fundamentos constitucionais de explicitação; b) o art. 24, I e § 1º, juntamente com o art. 146, todos da CF, na medida em que o

primeiro dispositivo atribui competência legislativa à União em matéria de normas gerais de direito tributário, e o segundo estabelece a obrigatoriedade de lei complementar para tal, conforme se depreende.

As normas gerais estabelecidas no CTN surgem como linhas mestras do sistema tributário nacional, firmando-se como garantia deste e do contribuinte, tendo caráter impositivo aos Estados, Distrito Federal, Municípios, além do poder federal, o qual, dando bom exemplo, deve prestigiar as normas gerais que editou, delas não podendo se furtar, pois a essa lei está vinculado, subordinado, nos limites que ela estabelece. Sem tal ordenamento intermediário, preconizado pelo CTN, correr-se-ia o risco de se ter um sistema dessistematizado.⁴⁹

Há, nesse sentido, subordinação das ordens parciais a uma ordem jurídica nacional soberana, pois “O CTN é nacional e não federal: aplica-se à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios⁵⁰”. “Não se trata de lei de tributação, mas sim de lei sobre leis de tributação⁵¹”, correspondendo à parcela de poder não partilhada entre as distintas esferas estatais.

O CTN condiciona as legislações tributárias, seja da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sem jamais substituir ou eliminar o exercício da competência de criar os seus tributos, já que não exclui a competência suplementar do legislador ordinário, dos mencionados entes federativos, à luz do disposto no § 2º do art. 24 da CF. Além do que, um dos suportes fundamentais da federação é o poder de instituir e arrecadar tributos próprios⁵², desde que o exercício dessas competências respeite as limitações impostas pela Constituição e pelos atos normativos que lhes dá complemento, é o que, inclusive, dispõe o seu art. 6º:

“A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena⁵³, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.” (grifei)

Depreende-se, portanto, que toda a sistematização dos tributos no federalismo brasileiro tem por característica a separação e a pulverização do poder de tributar. Ademais, o poder de tributar, em decorrência da sua extraordinária aptidão para destruir liberdades, já nasce rigidamente limitado pela Constituição, “sendo a partilha da receita um dos instrumentos mais eficientes para a garantia dos direitos fundamentais⁵⁴”.

⁴⁹ MARTINS, 1990:87-92.

⁵⁰ BALEEIRO, 1999:38.

⁵¹ MIRANDA, 1967:369.

⁵² BASTOS, 1994:125.

⁵³ Observa Ricardo Lobo Torres: “A palavra plena deve ser vista com desconfiança, pois a plenitude da competência dos Estados e Municípios só pode ocorrer dentro das restrições e definições impostas pelas normas gerais constantes das leis complementares federais, o que equivale a afirmar que a dita competência já nasce limitada.” In TORRES, 2004:360.

⁵⁴ TORRES, 2004:358.

É oportuno registrar que a exigência de lei complementar para determinadas matérias, entre as quais a decadência e a prescrição tributárias, não é obra do acaso ou mera divagação do poder constituinte originário. Sua razão de ser está na relevância destas matérias, às quais o legislador constituinte deu especial atenção ao enumerá-las entre aquelas a serem tratadas pela edição de lei complementar, condicionada necessariamente a *quorum* especial⁵⁵ (art. 69 da CF); ao contrário da lei ordinária (art. 47 da CF).

Não passa, portanto, despercebido que o legislador da Constituição de 1988 ao usar o advérbio “especialmente” (art. 146, III) seguido das alíneas “a” a “d”, além de revelar os principais institutos, de singular importância, a serem tratados pela mencionada norma geral⁵⁶, depreende-se, pois, que as hipóteses ali estabelecidas não são *numerus apertus*.

“Razão houve para isso. Certos temas, que a doutrina recusava fossem objeto de norma geral, passaram expressamente a sê-lo. *Roma locuta, tollitur quaestio*. Uma boa indicação do que sejam normas gerais de direito tributário, para sermos pragmáticos, nos fornece o atual Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 e alterações posteriores), cuja praticabilidade já está assentada na ‘vida’ administrativa e judicial do País. O CTN, especialmente o Livro II, arrola inúmeros institutos positivados como normas gerais.⁵⁷”

O CTN ao fixar prazos determinados para prescrição e decadência dos créditos tributários, conforme arts. 173 e 174 do CTN, nada mais fez que limitar, temporalmente, o poder de tributar, ante a voracidade estatal em detrimento de outros valores insculpidos na Carta de 1988, a exemplo da dignidade humana (art. 1º, III), os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV), o direito de propriedade (art. 5º, XXII), entre outros. Além de decorrer, tal fixação, de uma interpretação sistemática, como se viu, que não exclui a possibilidade de cada ordem jurídica parcial fixar outro prazo, desde que seja igual ou inferior dos previstos nos arts. 173 e 174 do CTN, à luz do que dispõe o seu art. 6º.

Como norma geral que é, ao limitar o poder de tributar, exerce o CTN a função de “estatuto mínimo do contribuinte”, assegurando as garantias constitucionais, que não se reduzem tão-somente àquelas previstas no art. 146, III, conforme expressamente admitido pelo legislador constituinte no *caput* do referido artigo, bem como no *caput* do art. 150.

Registre-se que o STF já teve oportunidade de pronunciar a esse respeito, *in verbis*:

⁵⁵ A exigência de maioria absoluta para a aprovação de lei complementar confere-lhe superioridade hierárquica em relação à lei ordinária, dando às suas normas maior estabilidade e, logo, maior segurança jurídica a seus destinatários.

⁵⁶ Como bem observa Pinto Ferreira, as garantias do contribuinte mereceram pela primeira vez especial atenção do legislador constituinte, contra a voracidade do fisco. *In FERREIRA, 1994:312.*

⁵⁷ COELHO, 1999:79-80.

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b, art. 149).⁵⁸”

Não se vislumbra a possibilidade de prestigiar a relativa presunção de constitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, nem mesmo a pretexto de interpretá-los conforme a Constituição, pois invadiram área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, a Constituição Federal, art. 146, III, “b”, incidindo, portanto, no vício de inconstitucionalidade.

Mesmo se admitida a possibilidade de o CTN, ao fixar os prazos de decadência e prescrição, ter exercido competência não autorizada pela Constituição, não poderia lei ordinária revogar dispositivo tratado em lei complementar, com fulcro no princípio do paralelismo das normas.

“Respeitáveis juristas têm sustentado que só é lei complementar aquela que trata de matérias a ela reservadas pela Constituição. Se tratar de matéria não reservada pela Constituição a essa espécie normativa será ela, nesse ponto, uma lei ordinária. Essa tese é equivocada e resulta da importação indevida de doutrina estrangeira. [...] Nossa Constituição não define as leis complementares, nem diz que estas estão reservadas a determinadas matérias (mas que determinadas matérias devem ser disciplinadas por esta espécie normativa). Nossa Constituição coloca a lei complementar como uma espécie normativa no rol de seu art. 59, e a caracteriza pela exigência de *quorum* especial para a sua aprovação (art. 69). É certo que a Constituição estabelece que certas matérias só podem ser tratadas por lei complementar, mas isso não significa de nenhum modo que a lei complementar não possa regular outras matérias, e, em se tratando de norma cuja aprovação exige *quorum* qualificado, não é razoável entender-se que pode ser alterada, ou revogada, por lei ordinária (em face do princípio do paralelismo das normas)⁵⁹”.

Reforçando essa tese, cabe registrar curioso caso discutido atualmente: as sociedades civis foram isentas da Cofins, conforme inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91. Mas, pretendeu a União, competente para criar tal tributo, revogar o benefício fiscal por intermédio do art. 56 da Lei n. 9.430/96, diga-se lei ordinária.

Isonomia não se encontra no rol estabelecido no art. 146 da Constituição Federal, muito menos reclama a edição de lei complementar para concessão do benefício⁶⁰, mas tão-somente lei específica, a teor do art. 150, § 6º e do art. 195, § 11, da CF.

⁵⁸ STF, Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso.

⁵⁹ MACHADO, 2001: 66-67.

⁶⁰ Salvo quando a Constituição exigir lei complementar para instituir e, conseqüentemente, dispor sobre determinado tributo. A exemplo do empréstimo compulsório (art. 148); competência residual da União de criar impostos (art. 154, I) e contribuições para a seguridade social (art. 195, § 4º).

Nessa direção seguiu o STJ, conforme diversos acórdãos, *v.g.*:

“TRIBUTÁRIO - COFINS - SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS - ISENÇÃO RECONHECIDA PELA LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 (ART. 6º, II) - REVOGAÇÃO PELA LEI ORDINÁRIA N. 9.430/96 - INADMISSIBILIDADE - RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. Permitir-se que uma fonte formal de menor bitola possa revogar a dispensa do pagamento da COFINS, conferida por lei complementar, resulta em desconsiderar a potencialidade hierarquicamente superior da lei complementar frente à lei ordinária. Nessa linha de raciocínio, o Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ancorado no magistério dos mestres Miguel Reale e Pontes de Miranda, elucida que ‘é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma’ (cf. *Curso de Direito Constitucional*, 18. edição, Ed. Saraiva, p. 184). - Da análise da irrisignação sob o prisma infraconstitucional, resta evidente que a Corte de origem afrontou o disposto no artigo 6º, inciso II, da LC 70/91. Recurso especial conhecido e provido.⁶¹”

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - COFINS - ISENÇÃO - SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS - LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 - LEI N. 9.430, DE 27.12.96 (LEI ORDINÁRIA) - DECRETO-LEI N. 2.397, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1987 - PRECEDENTES. Em obediência ao princípio da hierarquia das leis é ilícita a revogação, por lei ordinária, das disposições contidas na Lei Complementar n. 70/91. - A isenção da COFINS concedida pelo art. 6º, II da Lei Complementar n. 70/91 abrange as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, de que trata o art. 1º do Decreto-lei n. 2.397, de 22.12.87, exigidas somente as condições decorrentes da natureza jurídica de tais entidades. - A revogação da referida isenção pela Lei n. 9.430 de 27.12.96, lei ordinária, é ilícita. - Recurso especial conhecido e provido.⁶²”

Por fim, com o objetivo de consolidar o entendimento, o STJ, por entender que a Lei n. 9.430/96, por ser lei ordinária, não poderia revogar a isenção prevista na LC n. 70/91, em 14 de maio de 2003, editou a Súmula n. 276, que dispõe:

“As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas de Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.”

Não medra a tese, pois, sem lastro constitucional, de serem aplicáveis às contribuições para a seguridade social os prazos de decadência e prescrição da Lei n. 8.212/91⁶³, em detrimento daqueles previstos no CTN, sob o fundamento de que as mesmas possuem regime constitucional especial, não se sujeitam a regime geral.

⁶¹ REsp. 450.006, DJ 19.05.03, p. 196.

⁶² REsp. 249.247, DJ 09.09.02, p. 186.

⁶³ MERÇON, 2002. v. 157, p. 40.

Conforme mencionado anteriormente, as contribuições para a seguridade social previstas no art. 195 da CF são espécies do gênero contribuições sociais, art. 149 da CF, mas, depreende-se que elas estão submetidas a regimes tributários e financeiros próprios, peculiares e diferenciados das demais contribuições sociais, ou de intervenção no domínio econômico, ou ainda, corporativas⁶⁴, integrados pelos arts. 149, 165, § 5º, III, 167, VIII, 194 e 195, da CF, *in especial*, de não poderem integrar o orçamento fiscal da União, sujeitando-se a uma “parafiscalidade necessária⁶⁵”.

Mas, nem por isso, medra a tese de serem aplicáveis às contribuições para a seguridade social os prazos de decadência e prescrição da Lei n. 8.212/91⁶⁶, em detrimento daqueles previstos no CTN, pois, sem lastro constitucional.

A parafiscalidade, a honrosa finalidade a que se destinam os valores arrecadados como contribuição previdenciária ou a “designação contribuição parafiscal não retira a um tributo seu caráter tributário. Qualquer que seja o nome com que se batize, toda obrigação pecuniária *ex lege* em benefício de pessoa pública ou com finalidades de utilização é tributo e se submete ao chamado regime tributário: conjunto de princípios e normas constitucionais, que regulam a exigência coativa de prestações pecuniárias pelo Estado.⁶⁷”

Conforme afirmado alhures, o próprio art. 149, *caput*, remete as contribuições sociais a observar o disposto no art. 146, III, que justamente, na alínea “b”, trata dos institutos de prescrição e decadência, a serem disciplinados por lei complementar, *in casu*, o CTN.

Assim, em decorrência de tributos que são, as contribuições previdenciárias, também estão submetidas ao regime geral tributário, o que equivale dizer, devem obedecer necessariamente às normas estabelecidas no CTN, desde que tais normas não deroguem os regimes constitucionais que lhes são peculiares.

É oportuno esclarecer que a Constituição ao estabelecer normas especiais a serem aplicadas às contribuições sociais para seguridade social, como se depreende dos arts. 149, 165, § 5º, III, 167, VIII, 194 e 195, em momento algum fixou regime especial quanto à decadência e à prescrição a ser aplicado a tal exação. Por isso, nesse aspecto, sujeitam-se às normas gerais estabelecidas a todo o gênero tributário, especialmente aquelas previstas no CTN.

Conclui-se, portanto, que o critério para solucionar a antinomia entre os arts. 173 e 174 do CTN e dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 é o hierárquico, seja pelo fato de o CTN ter disciplinado os prazos com a devida autorização da Constituição (o que levaria a reconhecer a inconstitucionalidade dos supramencionados arts. 45 e 46), seja em decorrência de que não poderia lei ordinária revogar dispositivo tratado em lei complementar, hierarquicamente superior (crise de legalidade, em homenagem ao princípio do paralelismo das normas).

⁶⁴ DERZI, 1992:198.

⁶⁵ MELO, 1996:70.

⁶⁶ MERÇON, 2002. v. 157, p. 40.

⁶⁷ ATALIBA, 2002:189-190.

Sendo assim, nenhuma das normas previstas nos arts. 173 e 174, do CTN, podem ser aplicadas sem entrarem em confronto com as estabelecidas nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, a antinomia, *in casu*, segundo a extensão, é do tipo que Bobbio⁶⁸ denominou total-total, urgindo a eliminação total das normas previstas nos mencionados arts. 45 (prazo decadencial) e 46 (prazo prescricional).

BIBLIOGRAFIA

- ALVES, Wilson Rodrigues. *Da Prescrição e da Decadência no novo Código Civil*. 1. ed. Campinas: Bookseller, 2003.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *RT 744*.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra; *Comentários à Constituição do Brasil* (promulgada em 5 de outubro de 1988). 2. ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6, t. II.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora UnB, 1999.
- BORGES, J. Souto Maior. *Tratado de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v. 4.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1992.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992, v. 7.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Contribuições Sociais*. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1992, v. 17.
- DINIZ, Maria Helena. *Conflito de Normas*. 5. ed. aum. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406/02). São Paulo: Saraiva, 2003.

⁶⁸ BOBBIO, 1999:88-91.

- FARIAS, Paulo José Leite. *Regime Jurídico das Contribuições Previdenciárias*. RPS, ano XIX, n. 180:793-800, novembro de 1995.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do Processo Legislativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1994, v.7.
- KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- LACOMBE, Américo Masset. *Contribuição Previdenciária: natureza jurídica*. Revista Jurídica Lemi / Parte Especial, Julho de 1982.
- LEAL, Antonio Luis da Câmara. *Da Prescrição e da Decadência*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra. *Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988*. 2. ed. atual. aum. São Paulo: Saraiva, 1990.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- MELO, Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- MERÇON, Paulo Gustavo de Amarante. A sentença trabalhista e o efeito anexo condenatório das contribuições previdenciárias. *Síntese Trabalhista* n. 157:24-43, jul. 2002.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: RT, 1967, t. II.
- MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002.
- NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Novo Código Civil e Legislação Extravagante Anotados*. São Paulo: RT, 2002.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. v. 1.
- ROSS, Alf. *Sobre el Derecho y la Justicia*. Buenos Aires: Universitária, 1970.
- RUPRECHT, Alfredo J. *Direito da Seguridade Social*. São Paulo: LTr, 1996.
- SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito Previdenciário*. 6. ed. rev. amp. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.