



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 10120.007542/2002-71
Recurso n.º : 105-137053
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 5ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : WARRE ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA.
Sessão de : 10 de setembro de 2007
Acórdão n.º : CSRF/01-05.694

CSLL – DECADÊNCIA – A partir da Constituição Federal de 1988 as contribuições sociais passaram a ter natureza jurídico-tributária, regendo-se a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, obrigatoriamente, pelas regras esculpidas no art. 146, III, “b”, da Carta Magna, e nos arts. 150, § 4º e 173, do Código Tributário Nacional.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso (relator) que deu provimento ao recurso. O Conselheiro Antônio José Praga de Souza acompanhou o Conselheiro Relator pelas suas conclusões. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.



ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE



CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 SET 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSÉ CLÓVIS ALVES, IRINEU BIANCHI (Suplente convocado), MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MARIAN SEIF (Suplente convocada) e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Processo nº. : 10120.007542/2002-71

Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

Recurso n.º : 105-137053

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Interessada : WARRE ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA.

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional inconformada com o decido no acórdão nº. 105-14.354, fls. 1.191 a 1.220, rerratificado pelo acórdão nº 105-15.309, fls. 1.281 a 1.286, interpôs recurso especial, fls. 1.222 a 1.252, complementado pelo recurso de fls. 1.287 a 1.303, com fulcro nas disposições do artigo 32, inciso I, c/c. o artigo 33, do então vigente Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, Anexo II, de 16 de março de 1998 (D. O. U. de 17/03/1998).

Trata-se de auto de infração de CSLL, referente aos anos-calendário de 1996 a 2002, lavrado em 24/09/2002, fls. 1.058 a 1.080. O fisco informa que: os valores lançados destinam-se à constituição de crédito tributário com suspensão da exigibilidade, para prevenir a decadência, em razão de obtenção de decisão judicial favorável; a fiscalizada não informou valores de CSLL em DCTF referentes aos períodos fiscalizados; a contribuinte é beneficiária de decisão judicial transitada em julgado, o mandado de segurança coletivo nº 89.3446-4, que julgou inconstitucional a Lei nº 7.689/88; com a vigência da Lei Complementar nº 70/91 foi-lhe negado o fornecimento de Certidão Negativa de Dívida – CND, com base na exigência da CSLL, com fulcro no art. 11 da referida lei complementar; foi impetrado o mandado de segurança nº 96.00.01871-5, obtida liminar e segurança parcial, em primeiro grau, para o fornecimento de CND apenas em relação aos débitos anteriores à vigência da LC nº 70/91, ou seja, débitos com base na Lei nº 7.689/88, não afastando a cobrança da CSLL após a vigência da LC nº 70/91; interpostos recursos de apelação, a Quarta Turma do TRF da 1ª Região negou provimento às apelações e à remessa oficial, fls. 720 a 733, do qual foi interposto recurso especial pela Fazenda Nacional e embargos de declaração pela Associação Goiana de Empreiteiros – AGE; os embargos foram admitidos, com efeitos modificativos, cujo dispositivo afastou a cobrança da CSLL com fulcro na LC nº 70/91, fls. 745; foi aplicada a multa de lançamento *ex officio* em razão do caso não se amoldar aos preceitos do caput do art. 63 da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 70 da MP 2.158-35/2001, e seu § 1º, no sentido de que *“O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do crédito tenha ocorrido antes de qualquer procedimento de ofício a ele relativo”*; no caso em questão, a decisão favorável somente foi obtida em embargos de declaração recebidos com efeitos modificativos.

O acórdão nº. 105-14.354, fls. 1.191 a 1.220, por maioria de votos; acolheu a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo a CSLL do exercício de 1997; por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de decadência da multa isolada e, no mérito (exigência da multa de lançamento *ex officio* sobre CSLL com exigibilidade suspensa), por maioria de votos, deu provimento ao



recurso.

Houve embargos de declaração por parte do ilustre Presidente da Câmara *a quo*, segundo Despacho Presi nº 105-135/05, fls. 1.278/1.279, em virtude de haver: "... *dúvida quanto ao período em que foi reconhecida a decadência, que não ficou expresso no voto vencedor.*"; "... *omissão quanto pelo (sic) não enfrentamento da questão relativa à multa isolada.*" e; "... *contradição em razão de dar provimento ao recurso sem a análise de uma das questões discutidas.*" imperfeições estas saneada pelo acórdão nº 105-15.309, fls. 1.281 a 1.286 que, por unanimidade de votos acolheu os embargos de declaração para rerratificar a decisão do acórdão nº 105-14.354 para no mérito, por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo à CSLL em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/96 e, em relação à multa isolada, para os fatos gerados ocorridos até agosto de 1997; ajustar a multa isolada ao montante apurado em 31/12 de cada exercício, salvo em 2002, em que a multa isolada foi mantida na sua integralidade.

A Fazenda Nacional no recurso de fls. 1.222 a 1.252 assevera, em síntese, que:

I – DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

- o acórdão recorrido ao cancelar parcialmente a exigência em função do decurso do prazo decadencial contrariou frontalmente os artigos 154, § 4º e 173, I, do CTN, e o artigo 45 da Lei nº 8.212/91;

- na hipótese de lançamento ex officio de tributo não recolhido o prazo decadencial não é aquele do artigo 150, § 4º, mas o do artigo 173, I, do CTN;

- a questão central está em se admitir ou não a aplicabilidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91; o entendimento adotado pela decisão recorrida implica em negar eficácia à Lei nº 8.212/91, o que é defeso ao julgador administrativo; no julgamento a Câmara recorrida entendeu que o referido dispositivo era inconstitucional; a lei, expressamente, prescreve que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos; um hipotético conflito entre lei complementar e lei ordinária é, na realidade, uma questão de constitucionalidade; então falece competência ao órgão administrativo em declarar a inconstitucionalidade do dispositivo em questão;

- a fixação de prazo decadencial não seria matéria reservada à lei complementar e quando os artigos 173 e 174 do CTN fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política;

- citou jurisprudência judicial que expressa o entendimento de que o prazo decadencial para constituir o crédito tributário de contribuições à seguridade social é 10 (dez) anos, previsto no artigo 45, da Lei nº 8.212/91.

II – DOS LIMITES DA COISA JULGADA



Processo nº. : 10120.007542/2002-71

Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

- decidiu-se que a ação fiscal foi iniciada quando a contribuinte estava amparada por liminar sendo, pois, indevido o lançamento da multa de ofício, conclusão da qual a Fazenda Nacional discorda;

- a ementa da indigitada decisão judicial não te qualquer relação com pretensa "suspensão de exigibilidade", versando, sim, sobre pedido de expedição de certidão negativa ou positiva de efeitos negativos;

- nunca foi objeto daquele *mandamus* a suspensão da exigibilidade da CSLL, nem poderia haver, haja vista que o acórdão proferido na apelação em mandado de segurança nº 1998.01.00.029672-0/GO já havia feito coisa julgada sobre a obrigação tributária, descabendo, portanto, a renovação ou inovação da lide;

Alfim a Fazenda Nacional pede provimento ao recurso especial, de modo a ser afastada a decadência sobre os créditos tributários de CSLL, pugnando, ainda, pela manutenção da multa de ofício.

No recurso especial complementar, fls. 1.287 a 1.303, após ciência do acórdão nº 105-15.309, a Fazenda Nacional, insurge-se contra a decisão propugnando pelo restabelecimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, na forma preconizada no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96. alega, em síntese, que a contribuinte não apura o imposto de renda por meio do lucro real anual, mas sim trimestral, estando, portanto equivocada a premissa fática do entendimento desposado pelo voto condutor do acórdão recorrido; tendo o contribuinte optado pela apuração do lucro real trimestral a base de cálculo da multa será o respectivo tributo apurado naquele trimestre, ou se optou pelo pagamento das estimativas mensais, a multa tomará por base de cálculo aqueles recolhimentos, salvo melhor juízo; visto que o tributo é devido mensalmente e não anualmente, a base de cálculo da multa isolada é a estimativa correspondente ao mês, a multa isolada não depende de dolo; visa sancionar um ato ilícito, a falta de recolhimento das estimativas mensais, não guardando correspondência com o tributo que nunca poderá ser fato gerador dessa multa.

Pede provimento ao seu recurso, nesta parte, para tornar subsistente a multa isolada, lançada conforme a Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, inciso IV.

Admitido seguimento do recurso especial, conforme Despacho Presi nº. 105-207/2006, fls. 1.305.

Cientificada do acórdão e da interposição do recurso especial, em 06/10/2006, segundo "A. R." afixado às fls. 1.313, a contribuinte pontificou-se em contra-razões em 20/10/2006, fls. 1.314 a 1.329, alegando, em síntese, que as teses defendidas pela Fazenda Nacional não merecem ser acolhidas, pois não encontram respaldo no entendimento doutrinário e jurisprudencial, devendo ser mantido e confirmado o acórdão recorrido, por seus fundamentos que:



Processo nº. : 10120.007542/2002-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

- declarou a decadência da CSLL em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 e, em relação à multa isolada até 31/08/1997;

- determinou o ajustamento da multa isolada ao montante apurado em 31/12 de cada exercício, salvo em 2002, que a multa foi mantida em sua integralidade, sendo que em relação a esta parte, deverá ser ajustado o percentual aplicado, reduzindo de 75% para 50%, nos termos do inciso II, do art. 18 da MP nº 303/2006, c/c o art. 106 do CTN, o que requer seja efetuado de ofício, e;

- afastou por completo, em relação a todos os períodos lançados, a cobrança relativa à multa de ofício de 75% (proporcional).

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long trailing stroke.

Processo nº. : 10120.007542/2002-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.

O recurso especial atende aos pressupostos legais de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Dele tomo conhecimento.

A primeira matéria objeto do recurso especial versa sobre o prazo decadencial para formalização de crédito tributário de CSLL, tema sobre o qual me reporto ao voto que proferi em recente julgado deste Colegiado, no acórdão nº CSRF/01-05.648, de 27/03/2007, a saber:

*A [...] matéria abordada pelo ilustre Procurador da Fazenda Nacional, signatário do recurso especial, é sobre a plena vigência e constitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, que prevê o prazo decadencial de dez anos para o lançamento das contribuições para a seguridade social, contrapondo-o ao prazo de cinco anos previsto no § 4º, do art. 150, do CTN, adotado no acórdão recorrido, ficando, deste logo, consignado que qualquer outro aspecto atinente à contagem do prazo decadencial não foi suscitado pelo recorrente e, portanto, não será apreciado neste voto.

A recorrente, sobre a tese da constitucionalidade das disposições do art. 45 da Lei nº 8.212/91, citou uma ementa do Superior Tribunal de Justiça, fls. 405/406, que externou o entendimento de ser de dez anos o prazo decadencial, previsto no dispositivo legal em comento, para constituição do crédito tributário relativo à contribuição previdenciária, Resp. nº 475.559-SC, DJ de 17/11/2003. Transcreveu ementa do acórdão nº 108-07.623, de 01/10/2003, oriundo da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que também agasalhou a tese do prazo decadencial de dez anos para constituição do crédito tributário relativo a CSLL.

Ao longo de sua fundamentação o ilustre Procurador da Fazenda Nacional signatário, em primeiro lugar, tratou do que chamou de incompetência dos órgãos judicantes administrativos para julgar constitucionalidade de leis, atinente à questão do prazo decadencial para constituição de crédito tributário de contribuições sociais.

A matéria ora submetida a deslinde já foi decidida inúmeras vezes por este Colegiado.

Sem dúvida, a questão é de cunho constitucional e de trato na lei complementar, o Código Tributário Nacional, o que, entretanto, não significa, em hipótese alguma, que a Câmara recorrida tenha julgado e declarado a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, como alegou a recorrente.

As Câmaras dos Conselhos de Contribuintes bem como as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não julgam e jamais julgaram a constitucionalidade de leis e jamais declararam a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal, por não ser de sua competência se manifestar sobre a questão, desconhecendo-se qualquer acórdão que contenha alguma decisão a esse respeito.

No acórdão recorrido o voto vencedor está fundamentado no sentido de que sendo a CSLL um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para sua constituição ou formalização, deve ser contado pela regra do § 4º, do art. 150, do CTN e que as verbas tributadas tiveram sua origem nos ajustes contábeis efetuados pela contribuinte no mês de setembro de 1994,

Processo nº. : 10120.007542/2002-71

Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

relativos à diferença de correção monetária calculada com base no "IPC – Plano Verão", cujo fato gerador, tendo ocorrido em 31/12/1994, já não seria mais possível ao fisco verificar a sua regularidade no ano de 2001, nem mesmo quanto às suas repercussões futuras nos anos-calendário de 1995 e 1996.

Com efeito, esse entendimento deflui do fato de que a partir da Constituição Federal de 1988, a teor das disposições do art. 146, III, "b", as contribuições sociais passaram a ter natureza tributária e de ter estabelecido que as normas gerais de direito tributário atinentes inclusive e especificamente à decadência seriam definidas por lei complementar, donde o Código Tributário Nacional foi recepcionado como lei complementar, o qual define, nos seus arts. 150, § 4º e 173, em cinco anos, os prazos decadenciais para constituição do crédito tributário.

O legislador ordinário ao editar a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 45, fez tábula rasa do art. 146, III, "b", e do art. 149, da Constituição Federal e dos arts. 150, § 4º e 173, do CTN, invadiu a seara reservada à lei complementar e definiu o prazo decadencial de dez anos para constituição do crédito tributário das contribuições sociais.

Então a parte nuclear do litígio submetido à apreciação do julgador administrativo é de fácil visualização e entendimento:

- de um lado, a existência de um prazo decadencial, para lançamento de contribuições sociais, fixado em cinco anos, pela lei complementar, arts. 150, § 4º e art. 173, do Código Tributário Nacional, em consonância com as disposições do art. 146, III, "b" e 149 da Constituição Federal;
- de outro lado, a existência de um prazo decadencial, para lançamento de contribuições sociais, fixado em dez anos, pelo art. 45, da Lei nº 8.212/91, sem arrimo na Constituição Federal que reservou o disciplinamento do prazo decadencial exclusivamente à lei complementar.

Neste passo, afloram inevitáveis perguntas: como solucionar o litígio? Dentre os dois prazos existentes qual deve ser considerado pelo julgador?

Desse modo, os litígios tributários trazidos à colação das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, versando sobre prazo decadencial para lançamento de contribuições sociais, envolvem, quase sempre, conflito entre os dispositivos constitucionais mais os da lei complementar com o referido dispositivo da lei ordinária. Sendo o órgão julgador chamado a se manifestar sobre a questão, com vistas a dirimir o litígio, tem prevalecido o entendimento majoritário de se aplicar as disposições específicas da Constituição Federal, quando a matéria é de disciplinamento reservado à lei complementar, a qual, por determinação constitucional, definiu, especificamente, o prazo decadencial em cinco anos, em detrimento do prazo de dez anos, inserido na lei ordinária.

Esse entendimento, segundo penso, não caracteriza julgamento de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, mas mero prestígio à Constituição Federal e à lei complementar, os quais disciplinaram a matéria, especificamente, como única solução possível ao litígio posto ao deslinde do Colegiado, ora recorrido, permanecendo válido e ainda perambulando pelo mundo jurídico, meio insepulto e, eventualmente, ainda produzindo algum efeito, o moribundo art. 45 da Lei nº 8.212/91, cuja aplicação sempre leva o contribuinte a bater às portas das cortes judiciais ou administrativas, para afugentá-lo.

É isto. Entre dois dispositivos legais vivos no mundo jurídico, sendo um deles autorizado pela Constituição Federal a regular as questões versando sobre normas gerais de direito tributário, especialmente decadência do direito de lançar, e outro que não detém tal competência, porém a usurpa, constituindo-se em fonte da discórdia, o Colegiado, sabiamente, como não poderia deixar de ser, optou por aplicar os dispositivos de maior envergadura jurídica em prejuízo do dispositivo agressor da lei complementar.



Processo nº. : 10120.007542/2002-71

Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

Nessas hipóteses, de confronto de dispositivos legais, a contrário senso, caso o Colegiado tivesse prestigiado o malsinado art. 45 da Lei nº 8.212/91, algum interprete ou interessado no processo, o contribuinte ou, quem sabe, até mesmo o Procurador da Fazenda Nacional signatário do recurso especial, poderia alegar que a decisão recorrida teria julgado inconstitucional o art. 146, III, "b" da Constituição Federal, bem como os arts. 150, § 4º e 173 do Código Tributário Nacional, e declarado constitucional o famigerado art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Sobre essa questão o Poder Judiciário, mais recentemente, vem se manifestando pela inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, a exemplo do julgado citado no voto vencido, exarado no acórdão nº. 101-94.638, cujo excerto, a seguir transcrevo, *in verbis*:

"Neste diapasão, a jurisprudência do Poder Judiciário vem declarando a inconstitucionalidade do 'caput' do art. 45 da Lei 8.212/91, por invadir área reservada à lei complementar, conforme se pode verificar da Arguição de Inconstitucionalidade n. 63.912, incidente no AI n. 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa restou assim vazada:

'Arguição de Inconstitucionalidade. Caput do art. 45 da Lei n. 8.212/91.

É inconstitucional o caput do art. 45 da Lei n. 8.212/91 que prevê o prazo de dez anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.'"

Por oportuno e contribuir à compreensão e solução da lide evoco o entendimento expresso em julgado da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em igual sentido ao julgado no processo de AgRg no Resp 616.348/MG; Agravo Regimental no Recurso Especial 2003/0229004-0, julgado em 14/12/2004, DJ de 14/02/2005, página 144, encimado pela seguinte ementa:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

[...]

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

3. Instauração de incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CF, art. 97; CPC, arts. 480-482; RISTJ, art. 200)."

Essas duas decisões encontram-se disponível aos interessados, na íntegra, no sítio eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, na Internet.

O Supremo Tribunal Federal, em recente julgado, ao apreciar recurso interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, em que era recorrida a empresa Calçados Pôr-do-Sol Ltda., negou-lhe provimento e julgou inconstitucional expressão contida em outro artigo da mesma Lei nº 8.212/91, o seu art. 35, que tratou de questão envolvendo a retroação de penalidade mais benigna,



Processo nº. : 10120.007542/2002-71

Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

restringindo temporalmente a aplicação do referido instituto, por se tratar de matéria de disciplina reservada à lei complementar, o art. 106 do Código Tributário Nacional, como se vê da ementa e voto da lavra do Excelentíssimo Ministro Marco Aurélio de Mello, a seguir transcritos:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO 407.190-8 RIO GRANDE DO SUL

(...)

TRIBUTO – REGÊNCIA – ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias.

MULTA – TRIBUTO – DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

MULTA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RESTRIÇÃO TEMPORAL – ARTIGO 35 DA LEI Nº 8.212/91. Conflita com a Carta da República – artigo 146, inciso III – a expressão 'para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1977', constante do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação decorrente da Lei nº 9.528/97, ante o envolvimento de matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em conhecer e negar provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade da expressão 'para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1977', constante do **caput** do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

(...)

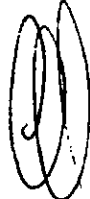
VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na interposição deste recurso, foram observados os pressupostos gerais de recorribilidade. A peça, subscrita por procuradora federal, foi protocolada no prazo dobrado a que tem jus o recorrente. A publicação do acórdão atinente aos embargos de declaração deu-se no Diário de 7 de maio de 2003, quarta-feira (folha 81), ocorrendo a manifestação do inconformismo em 2 de junho imediato, segunda-feira (folha 115).

Quanto ao óbice apontado pela Procuradoria Geral da República, de que se tem ofensa indireta à Constituição Federal pela errônea interpretação ou aplicação de normas legais, atente-se para a ementa do acórdão da Corte de origem relativo à Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível nº 1998.04.01.020236 (folha 66):

CONSTITUCIONAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENIGNA.

1. Conflito existente entre lei ordinária que limita temporariamente a aplicação retroativa de penalidade mais benigna e lei complementar que estabelece a aplicação a ato não definitivamente julgado. Divergência doutrinária quanto à existência ou não relativamente à hierarquia.



2. Sempre que uma lei ordinária discrepar de normas gerais de direito tributário, a incompatibilidade se resolve a favor do texto integrado em lei complementar ou com força de lei complementar, reconhecendo-se, no caso, vício de inconstitucionalidade, porque a lei ordinária invadiu competência reservada, constitucionalmente, à lei complementar.

3. A Constituição não fixou o conceito de 'normas gerais de direito tributário', enumerado, exemplificativamente algumas delas no art. 146, sendo certo que nem todas as normas contidas no Código Tributário Nacional podem ser tidas como tais, ainda que inscritas no Livro II deste. Necessidade, portanto, de análise caso a caso do dispositivo.

4. São, contudo, 'normas gerais' aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que complementarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades. Interpretação da expressão constante em diversos artigos constitucionais e abrangendo vários campos do Direito (Administrativo, Tributário, Financeiros, Ambiental, Urbanístico, etc).

5. Hipótese em que o art. 106 do CTN fixa os princípios, as diretrizes, os critérios de aplicação da penalidade mais benigna e, portanto, é 'norma geral de direito tributário, critério básico a ser aplicado uniformemente, garantia mínima do contribuinte, que não pode ser alterada por mera lei ordinária'. Legislação ordinária que invadiu, desta forma, competência reservada à lei complementar – art. 146, III, 'b', CF – e, assim, somente passível de alteração por outra lei complementar.

A partir dessa síntese, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proclamou, incidentalmente, a inconstitucionalidade do artigo 35, cabeça, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, quanto à expressão 'para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997 (folha 93). Constata-se que a glosa decorreu da regência, por norma ordinária, de matéria própria à norma complementar, considerando-se que o artigo 106 do Código Tributário Nacional, recebido com natureza de diploma complementar, impõe a aplicação de nova norma a fato pretérito, quando cominada penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. O recurso veio interposto pela alínea 'b' do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, no que se concluiu, na origem, pela inconstitucionalidade do ato normativo, apenas cumprindo definir não o conflito, em si, entre a Lei nº 8.212/91, na nova redação, e o disposto no Código Tributário Nacional, mas a invasão, pela lei ordinária, de campo reservado a lei complementar.

No mais, observe-se o fato de consubstanciar garantia constitucional a irretroatividade da lei penal, exceto para beneficiar o réu. O preceito do inciso XL do artigo 5º da Constituição Federal há de ser tomado a partir de óptica teleológica, não se devendo potencializar o fato de se aludir a réu e de se ter o emprego da expressão 'lei penal'. Cumpre o empréstimo da maior eficácia possível a textos constitucionais que tratam de garantia para o cidadão. Daí a melhor doutrina – Roque Antonio Carrazza – entender o disposto no inciso em comento como a albergar toda e qualquer lei que encerre pena, ainda que de multa, pouco importando o envolvimento, ou não, de réu, de procedimento a revelar ação penal – 'Curso de Direito Constitucional Tributário', Malheiros, São Paulo, 2001, página 306/307, doutrina citada, no acórdão relativo ao julgamento da apelação, pelo relator, juiz Luiz Carlos de Castro Lugon. Esse enfoque, todavia, não é indispensável a chegar-se ao

Processo nº. : 10120.007542/2002-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

desprovemento do recurso do Instituto. A conclusão da Corte de origem quanto a ter-se norma que verse sobre pena tributária de multa é inafastável. O artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, ao dispor competir à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, mostra-se exemplificativo, na referência que se segue a certos temas nas alíneas. Isso decorre do fato de as alíneas estarem antecedidas de texto contendo o vocábulo 'especialmente', evidenciando-se, é de repetir, a clara natureza exemplificativa. A multa tributária diz respeito à seara das normas gerais, porquanto há de ser imposta de forma linear no território nacional, não se fazendo com especificidade limitadora geograficamente. O legislador ordinário, ao proceder, como fez, à disciplina da matéria, limitando no tempo o benefício que estampou a redução da multa, adentrou, sem dúvida alguma, o trato de norma geral tributária, conflitando a regência – por lei ordinária – com o teor do artigo 146, III, 'b', da Constituição Federal. Em última análise, a lei ordinária acabou limitando a regra da lei complementar que, sob o ângulo retroativo, surge abrangente. Daí a inconstitucionalidade declarada pela Corte de origem.

Por tais razões, conheço e desprovejo o recurso interposto, declarando a inconstitucionalidade da expressão 'para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997', constantes do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação imprimida pela Lei nº 9.528/97."

Esse entendimento, veste ao caso presente, tal qual luva em mão de dono, no sentido de o art. 45 da Lei nº 8.212/91, ter disposto, ilegalmente, sobre prazo de decadência para se efetuar lançamento tributário de contribuição social, cuja disciplina é reservada à lei complementar, por determinação constitucional.

Esse acórdão judicial também está disponível aos interessados, na íntegra, no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal, na *Internet*.

A par da extensa jurisprudência administrativa evocada pela contribuinte, oriunda das diversas Câmaras do primeiro Conselho de Contribuintes e desta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, lembro também o entendimento expresso no acórdão nº CSRF/01-04.201, processo nº 10480.004499/98-46, recurso nº 103-122.091, que em situação idêntica à versada nos presentes autos, decidiu pela contagem do prazo decadencial em cinco anos, com fulcro nas disposições do § 4º do artigo 150 do CTN, encimado pela seguinte ementa:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA QÜINQUÊNAL – A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, bem como as demais contribuições de seguridade social, estão sujeitas à prescrição qüinqüenal e tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 do CTN), independentemente de ter ou não havido pagamento. – recurso especial provido."

Dessarte, com a ressalva do meu ponto de vista sobre a contagem do prazo decadencial à luz dos pertinentes dispositivos do CTN (art. 150, § 4º x art. 173, I, parágrafo único), como é do conhecimento deste Colegiado, considerando que o presente recurso especial atacou apenas a questão da constitucionalidade do 45 da Lei nº 8.212/91, pugnando pela reforma do acórdão recorrido, mediante aplicação do prazo decadencial de dez anos, tese da qual sempre discordei, concluo que a Câmara recorrida decidiu escorreitamente o litígio que lhe foi submetido, não tendo o seu voto, em nenhuma passagem, julgado a constitucionalidade ou declarado a inconstitucionalidade do artigo 45 de Lei nº 8.212/91, apenas decidiu pela aplicação de dispositivos constitucional e de lei complementar, que disciplinam, especificamente, a questão da contagem do prazo decadencial para lançamento das contribuições sociais.

[...].

Processo nº. : 10120.007542/2002-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

Finalmente, acrescento informações sobre recentíssimas decisões judiciais sobre o tema.

A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, Número Registro: 2003/0229004-0, AI no Resp. 616.384/MG, julgado em 15/08/2007, declarou a inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.541/91, sob a seguinte ementa:

**"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.**

1. *As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência social.*

2. *Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente."*

O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 456.750, julgado em 27/11/2006, DJ nº 31, de 31/02/2007, item 7, confirmou a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91. No mesmo sentido o Recurso Extraordinário nº 534.856, julgado em 26/02/2007, DJ nº 56, de 22/03/2007 e o Recurso Extraordinário nº 540.704, julgado em 20/06/2007, DJ nº 152, de 08/08/2007, cujo despacho transcrevo, na íntegra, a seguir:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nr 540704

Proced. : RIO GRANDE DO SUL
Relator(a) : Min. MARCO AURÉLIO
RECTE.(S) : UNIÃO
ADV.(A/S) : PFN - LUIZ FERNANDO JUCÁ FILHO E OUTRO(A/S)
RECD.(A/S) : MASSA FALIDA DE KAMPI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE
PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA
ADV.(A/S) : SÉRGIO A. FIORE

Despacho

DECISÃO

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRAZO PRESCRICIONAL - REGÊNCIA - ARTIGO 46 DA LEI Nº 8.212/91 - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELA CORTE DE ORIGEM - HARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL - PRECEDENTES - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - NEGATIVA DE SEGUIMENTO.

1. Afasto o sobrestamento anteriormente determinado.



2. Na espécie, discute-se a constitucionalidade do artigo 46 da Lei nº 8.212/91, no que introduziu prazo prescricional de dez anos para a cobrança de créditos da Seguridade Social. A Corte de origem, com base em precedente do órgão especial do Tribunal, concluiu pela desarmonia do referido dispositivo legal com a Carta, ante a circunstância de não ter sido veiculado por lei complementar.

3. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE, decidido à unanimidade de votos pelo Plenário em 1º de julho de 1992, o ministro Carlos Velloso, relator, quanto à natureza da norma para a disciplina do instituto da prescrição consideradas as contribuições sociais, expressamente consignou:

[...]

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, a). 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 (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

[...]

Esse entendimento veio a ser novamente ressaltado pelo Plenário, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 396.266-3/SC, também relator o ministro Carlos Velloso, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 27 de fevereiro de 2004. Assim restou assentado:

[...]

As contribuições do art. 149 da C.F., de regra, podem ser instituídas por lei ordinária. Por não serem impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, a). No mais, estão sujeitas às regras das alíneas b e c do inciso III do art. 146, C.F. Assim, decidimos, por mais de uma vez, como, v.g., RE 138.284/CE por mim relatado (RTJ 143/313), e RE 146.733/SP, Relator o Ministro Moreira Alves (RTJ 143/684).

[...]

Realmente, descabe concluir de forma diversa. Confirmam, numa visão equidistante, o que está preceituado no artigo 146, inciso III, alínea "b", do Diploma Maior:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

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

[...]

4. Ante o quadro, nego seguimento ao extraordinário.



Processo nº. : 10120.007542/2002-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

5. Publiquem.

Brasília, 20 de junho de 2007.

Ministro MARCO AURÉLIO

Relator"

Volvendo para a hipótese dos autos, a contribuinte foi cientificada da autuação em 24/09/2002, fls. 1.058 a 1.080, assim, de acordo com a jurisprudência predominante deste Colegiado, em se tratando de exigência de crédito tributário sujeito ao lançamento por homologação, disciplinado pelo artigo 150, § 4º, do CTN, em 31/12/2001, operou-se a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo à CSLL.

Consideradas as disposições do artigo 173, inciso I, e seu parágrafo único, do CTN, também ocorreu a decadência em face da constatação fiscal de que a contribuinte apresentou suas declarações de rendimentos regularmente e com base nelas desenvolveu-se os trabalhos fiscais, como assinalado no auto de infração.

Quanto à multa isolada sobre estimativas não recolhidas, como o lançamento foi efetuado por períodos de apuração mensais, conforme quadros demonstrativos de apuração que integram o auto de infração, fls. 1.052 a 1.057, há que se considerar ocorrida a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até agosto de 1997, inclusive, tal como decido no acórdão recorrido.

Dessarte, nego provimento ao recurso nesta parte.

Passo a apreciar a segunda matéria objeto do recurso especial.

Trata-se do inconformismo da Fazenda nacional contra a exoneração da multa de lançamento *ex officio*.

Penso que a Câmara *a quo* decidiu a questão escorреitamente, pois na própria autuação o fisco já consignou que estava efetuando o lançamento tributário com a exigibilidade suspensa, para prevenir a decadência, visto que a contribuinte não estava recolhendo e nem declarando a CSLL em virtude de estar amparada por decisão judicial transitada em julgado, em mandado de segurança coletivo impetrado pela Associação Goiana de Empreiteiros - AGE, que julgou inconstitucional a exigência da CSLL, com base na Lei nº 7.689/88.

Posteriormente, foi a repartição fiscal que estimulou novas perlungas judiciais ao considerar que, a partir da edição da Lei Complementar nº 70/91, a contribuinte não mais estaria amparada pela decisão judicial e passou a negar-lhe a Certidão Negativa de Dívida – CND, o que motivou novos mandados de segurança,

Processo nº. : 10120.007542/2002-71
Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

sem dúvida para garantir a expedição da CND, porém sem eliminar os efeitos da decisão judicial anterior que mantinha a inexistência da relação jurídica.

Num primeiro momento, a decisão judicial no novo mandado de segurança foi no sentido de que a CND poderia ser expedida apenas em relação aos débitos sob a égide da Lei nº 7.689/88, porém, o TRF da 1ª Região reviu sua posição ao prover os embargos de declaração apresentados pela AGE, quando então explicitou que a LC nº 70/91, "*não criou novo tributo nem reinstituiu a CSLL para quem dela estava desonerada por decisão imutável.*", ou seja, como a primeira ação mandamental foi de 1989, daí decorre que a contribuinte, até o momento da autuação, sempre esteve amparada por decisão judicial para não recolher a CSLL.

À vista desse entendimento judicial, cabe discordar do entendimento do fisco, consignado no auto de infração, de que a contribuinte estaria desprotegida de medida judicial quando do início da ação fiscal, em 10/04/2001, sob a justificativa de que somente com a referida decisão do TFR da 1ª Região, de 25/09/2001, fls. 1.273, passou a estar amparada judicialmente para não recolher a CSLL, prevista na LC nº 70/91, quando a referida decisão vogou que a referida lei complementar não se aplicava porque não instituiu nova CSLL e que a autuada estava amparada por decisão imutável.

Desse modo, concordo com a fundamentação do voto vencido no sentido de que, seja quando do início da ação fiscal em 10/04/2001, fls. 01, seja no momento da autuação, em 24/09/2002, a contribuinte estava protegida por decisão judicial, tanto é que o crédito tributário foi constituído com a exigibilidade suspensa e o deveria ser mesmo sem a anotação da multa de lançamento de *ex officio*, razão por que andou muito bem a seleta maioria da Câmara *a quo* ao exonerar a referida multa, visto que a contribuinte atendia aos requisitos previstos no artigo 63 da Lei nº 9430/96, com a redação dada pelo artigo 70 da Medida provisória nº 2.158/2001, para não se submeter à incidência da exasperadora.

Nego provimento ao recurso especial em relação a essa matéria.

Por derradeiro, aprecio a insatisfação da Fazenda Nacional relativa à exoneração parcial da multa isolada.

A multa de lançamento *ex officio* isolada, foi cominada nos meses de janeiro de 1997 a julho e 2002, segundo demonstrativos de apuração integrantes do auto de infração, fls. 1.052 a 1.057.

Neste item, a decisão recorrida proveu o recurso voluntário, parcialmente, para que a multa isolada remanescente tenha por base de cálculo o montante da CSLL apurada como devida ao final de cada ano-calendário, exceto em relação ao ano-calendário de 2002 em que a penalidade foi aplicada dentro e no curso do ano-calendário, tendo sido mantida integralmente.

Processo nº. : 10120.007542/2002-71

Acórdão nº. : CSRF/01-05.694

A recorrente distanciou-se, e muito, da realidade fática provada nos autos ao afirmar que a contribuinte apurava seu resultados trimestralmente e não anualmente, como afirmado nas suas defesas. A partir deste equívoco a recorrente digressionou longamente, pugnando que a estimativa é devidamente mensalmente e sua base de cálculo deve ser o valor da estimativa de cada mês, e não o montante do imposto devido apurado ao final do ano-calendário.

A contribuinte, sem dúvida, apurava seus resultados anualmente e todo o trabalho fiscal está calcado neste fato.

A jurisprudência desta Turma da CSRF, bem como das diversas Câmaras do primeiro Conselho de Contribuintes vai se cristalizando no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa, uma vez encerrado o ano-calendário, tem como limite de base de cálculo o montante do tributo apurado quando encerrado o ano-calendário, incidindo a multa isolada sobre a diferença de estimativa não recolhida, se menor que o tributo apurado devido.

A multa isolada, a teor do disposto no § 1º, inciso IV, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, combinado com as disposições do *caput* do mesmo artigo 44, tem por base de cálculo o montante do tributo apurado.

Assim, sob tal ótica, o acórdão recorrido dirimiu o litígio adequadamente, circunstância que induz encampar a decisão recorrida pelas suas conclusões, visto que outras fundamentações e abordagens seriam possíveis em situações quejandas.

Anoto, ainda, que no voto vencedor, às fls. 1.285, foi consignado que a cobrança da parcela remanescente da multa isolada estará sujeita ao desfecho da perlanga judicial.

O pleito da contribuinte, em contra-razões, de ver reduzida a alíquota da multa isolada de 75% para 50%, em face da aplicação do princípio da retroatividade benigna, prevista no artigo 106 do CTN, refoge ao escopo e limites deste recurso especial, ficando a sua análise a cargo da autoridade administrativa encarregada da execução do acórdão recorrido, com fulcro nas disposições do artigo 149, inciso VIII, do CTN, além de se trata de matéria de execução.

Destarte, nego provimento ao recurso especial também em relação a este item.

Na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2007.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER