MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº	: 10675.000503/2001-95
Recurso nº.	: 132.441
Matéria	: CSL e OUTROS – Anos: 1995 e 1996
Recorrente	: CERRADO AGRÍCOLA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA
Recorrida	: 2ª TURMA/DRJ - JUIZ DE FORA/MG
Sessão de	: 11 de junho de 2003
Acórdão nº.	: 108-07.410

PAF - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS – A argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – CSL – COFINS - Considerando que a Contribuição Social Sobre o Lucro e a COFINS são lançamentos do tipo por homologação, o prazo para o fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - PIS - Não estando esta contribuição elencada na Lei 8212/1991, a ela não se aplica a regra constante do seu artigo 45.

Preliminar de decadência acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por CERRADO AGRÍCOLA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Relatora), José Carlos Teixeira da Fonseca e Manoel Antonio Gadelha Dias que acolhiam essa preliminar apenas em relação a contribuição para o PIS. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Henrique Longo.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

rcs

JOSÉ HENRIQUE LONGO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 AGO 2003

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, HELENA MARIA POJO DO REGO (Suplente convocada), FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente convocado) e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR. Ausentes justificadamente os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO e TÂNIA KOETZ MOREIRA.

Processo nº. : 10675.000503/2001-95
Acórdão nº. : 108-07.410

Recurso nº. : 132.441
Recorrente : CERRADO AGRÍCOLA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA

RELATÓRIO

CERRADO AGRÍCOLA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, recorre voluntariamente a este Colegiado, contra decisão da autoridade de 1ª grau, que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o crédito tributário constituído através do lançamento de fls.02/06, para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, formalizado em R$ 46.195,06, por omissão de receitas, representada pela manutenção no passivo de importâncias já liquidadas, nos encerramentos dos anos calendários 1995 e 1996. Por decorrência, às fls. 07/10 consta lançamento para Contribuição para o Programa de Integração Social formalizado em - R$ 1.717,15; fls.11/14 - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - R$ 5.010,17; fls.15/18 - Contribuição Social Sobre o Lucro - R$ 20.709,75; fls. 15/18 - Imposto de renda Retido na Fonte - R$ 31.107,65, enquadramento legal nos respectivos termos.

Impugnação apresentada às fls. 58/65 argüiu, em preliminar, a decadência. Transcrevendo doutrinadores e jurisprudência, concluiu pela impossibilidade da constituição do crédito tributário em 15/03/2001, dos fatos imponíveis ocorridos até 31/12/1995. Não impugnou os lançamentos referentes ao ano calendário de 1996, objeto de pedido de parcelamento PAF 10675.000.747/2001-78, fls.148.

A decisão da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento, às fls. 160/166 julgou parcialmente procedente o lançamento. Declarou de ofício a decadência do lançamento para o imposto de renda pessoa jurídica e imposto de renda retido na fonte, fatos imponíveis ocorridos até 31/12/1995. Confirmou os lançamentos para as contribuições sociais (COFINS e CSL) e o PIS.

Ciência da decisão em 17/07/2002, recurso interposto no dia 08 de agosto seguinte, fls.178/185, onde repisou os argumentos quanto à decadência também das contribuições sociais no mesmo período compreendido nas parcelas exoneradas. Transcreveu doutrina, jurisprudência administrativa e judicial, pedindo o reconhecimento desse fato. Discordou da conclusão de primeiro grau de que tribunais administrativos não seriam competentes para conhecer de constitucionalidade de lei.

Arrolamento de bens concluído às fls.196.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Em auditoria na escrita fisco-contábil do sujeito passivo foi detectada a manutenção no passivo de obrigações já quitadas, nos balanços encerrados em 31 de dezembro de 1995 e 1996. A matéria de mérito não foi abordada em nenhum momento processual. O questionamento foi tão somente quanto à decadência das importâncias decorrentes do balanço encerrado em 31 de dezembro de 1995, pois a ciência do auto de infração foi 15 de março de 2001. Os valores referentes a 1996 constaram do parcelamento - PAF 10675.000.747/2001-78 em 18/04/2001. Com isto restou em litígio as contribuições para o PIS, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro referentes aos fatos geradores concluídos em 31/1/2/1995. Pedem as razões que se estenda aos lançamentos para as contribuições sociais, as conclusões havidas para o imposto de renda da pessoa jurídica e incidente sobre a fonte.

Atender aos apelos implicaria na necessidade de afastar a aplicação dispositivo legal, o que no entender da recorrente, faria parte das competências do julgador tributário. Contudo, cabe esclarecer que toda matéria objeto do auto de infração está submetida às instâncias administrativa, exceto a análise jurídica da

constitucionalidade e legalidade dos dispositivos aplicados por estrita observância à atividade vinculada do administrador e julgador tributário. Argüição de ilegalidade e inconstitucionalidade são privativas do Poder Judiciário. Ao aplicador tributário é defeso negar vigência a dispositivo legal validamente editado.

Mais ainda com a Portaria MF, nº. 103, de 03/04/2002, que em seu artigo 2º, acrescentou ao Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes o artigo 22 A, com a seguinte redação:

> "No julgamento de recurso voluntário, de ofício, ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor".

O Jurista Hugo de Brito Machado, em ensaio sobre "O Devido Processo Legal Administrativo e Tributário e o Mandado de Segurança", publicado no volume Processo Administrativo Fiscal coordenado por Valdir de Oliveira Rocha - Dialética - 1995 esclarece:

> "Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a argüição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar a prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização. Acolhida a argüição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria administração. O contribuinte por seu turno, não terá interesse processual, nem fato para fazê-lo. A decisão tornar-se-á assim definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido ou venha a ser considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o 'guardião da Constituição'. "

O tema quanto a forma de contagem da decadência dessas contribuições, também classificadas no âmbito do lançamento por homologação, não tem compreensão unânime. Filio-me a corrente que aceita haver um prazo específico determinado em diploma legal, validamente editado, sendo daí a minha discordância da conclusão que também seu prazo seguiria a regra geral do Código Tributário Nacional. Por isso, aceitei como tempestivo o lançamento ora combatido, me aliando a tese também esposada pela autoridade de 1º grau, por compreender que a natureza das contribuições sociais, segundo a vontade constitucional, integra as contribuições

mencionadas na letra c, item I do artigo 195 da Carta Magna. Assim o prazo decadencial se rege pelo artigo 45 da Lei 8212, de 24 de Julho de 1991.

Discordo também da conclusão de que, no campo do direito tributário, por vinculação expressa estabelecida no artigo 146 da Constituição Federal, a regulação da decadência foi cometida à lei complementar, no caso, ao Código Tributário Nacional, o que afastaria o artigo 45 da Lei 8212/91. Nesse sentido, magistral o entendimento do Prof. Roque Antonio Carrazza, em seu Curso de Direito Constitucional Tributário 17ª Edição - 02/2002, fls.793/794 onde leciona:

> (...)
> Concordamos em que as chamadas "contribuições previdenciárias" são tributos, devendo, por isso mesmo, obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária".
> Também não questionamos que as normas gerais em matéria de legislação tributária devam ser veiculadas por meio de lei complementar.
> Temos ainda, por incontroverso que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem disciplinar a prescrição e a decadência tributárias.
> O que, porém, pomos em dúvida é o alcance destas "normas gerais em matéria de legislação tributária", que para nós, nem tudo podem fazer, inclusive nestas matérias.
> De fato, também a alínea b do inciso III do artigo 146 da CF não se sobrepõe ao sistema constitucional tributário. Pelo contrário, com ele deve se coadunar, inclusive obedecendo aos princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.
> O que estamos tentando dizer é que a lei complementar ao regular a prescrição e a decadência tributárias deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na carta suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco" para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.
> Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou(art. 156,V do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (art. 173 e 174 do CTN) - o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá igualmente, elencar - como de fato elencou (art. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado. Todos esses exemplos enquadram-se perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.
> Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada economia interna, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.
> Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas às diretrizes constitucionais. A criação in abstrato de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma, poderá restringir, nem, muito menos, anular.

> Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricional e decadencial depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.
>
> Nesse sentido, os artigos 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 ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as "contribuições previdenciárias".
>
> Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das "contribuições previdenciárias" são, agora, de 10(dez) anos, a teor, respectivamente, dos artigos 45 e 46 da Lei 8212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste de constitucionalidade.

Em outras ocasiões decidi da mesma forma, como exemplo a ementa do Acórdão: 108-06.294, de 09 de novembro de 2000 e mais recente no Acórdão108-07.325, 19 de março de 2003:

> DECADÊNCIA – COFINS – CSL – por força do artigo 45 da Lei 8212/91, o direito de proceder aos lançamentos relativos às contribuições para a CSL e COFINS, extinguem-se após10 anos, contados do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído.
>
> PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO/COFINS - A criação dos tributos, modo de apuração e a de extinção do crédito tributário estão no campo privativo das competências cometidas aos entes tributantes, espaço reservado na Constituição Federal, que nenhuma lei complementar pode restringir ou anular. O prazo decadencial das contribuições sociais e regulado pelo artigo 45 da Lei 8212/1991.

Portanto, afasto a preliminar de decadência para as contribuições de financiamento da seguridade social elencadas na Lei 8212/1991.

Quanto ao PIS, discordo da conclusão do juízo "a quo", por compreender que este tributo tem sua natureza tributária prevista na Constituição Federal de 1988. Por isto, segue a regra geral do artigo 146 deste diploma legal. Como se trata de lançamento por homologação, cabível o comando do parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. A Lei 8212/1991 relaciona as fontes de custeio da previdência e não trata de PIS. Por isto entendo decadente o lançamento realizado a este título, até dezembro de 1995, uma vez que, a ciência do lançamento datou de 15/03/2001. Abordei este ponto também quando do relato do Acórdão nº. 108-07.325, 19 de março de 2003, quando assim decidi:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - PIS - Não estando esta contribuição elencada na Lei 8212/1991, a ela não se aplica a regra constante do seu artigo 45.

Isto posto, Voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência quanto à Contribuição Social Sobre o Lucro e COFINS, acolhendo-a em relação ao lançamento para o PIS.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 2003.

Ivete Malaquias Pessoa Monteiro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO - Relator designado:

A ilustre Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro expõe em seu voto que a decadência das contribuições CSL e COFINS deve ser calculada conforme disposto no art. 45 da Lei 8212/91, ou seja, com prazo de 10 anos. Contudo, ouso dela discordar pelos motivos que vão adiante.

É cristalino o atual entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste 1° Conselho de Contribuintes de que somente até o ano de 1991 o lançamento do tributo (IR ou CSL) era por declaração (e teria início no 1° dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado), e que a partir desse período – como é o caso em tela – o lançamento é considerado por homologação. Dessa mesma categoria é a COFINS, levando em conta que cabe ao contribuinte informar ao órgão arrecadador, mediante obrigações acessórias, o fato gerador, a base de cálculo e o montante devido, além de efetuar o recolhimento no prazo legal (obrigação principal).

Assim, entendido como tributo classificado como lançamento por homologação, nos termos do § 4° do art. 150 do CTN, é extinto o crédito tributário pela decadência, se expirado o prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Cabe contudo reflexão sobre o art. 45 da Lei 8212/91 que determina o prazo de 10 anos para o lançamento de contribuição social, nos seguintes termos:

> "Art. 45. O direito de a 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."

A reflexão necessária foi muito bem exposta no voto da eminente Conselheira Tania Koetz Moreira (Acórdão 108-06.992), cujo trecho abaixo transcrito demonstra seu raciocínio:

A regra geral de decadência, no sistema tributário brasileiro, está definida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma:

> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
>
> I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
>
> II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A Lei nº 8.212/91, tratando especificamente da Seguridade Social, introduziu prazo maior de decadência, mantendo termo *a quo* idêntico ao do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido feito o lançamento ou a data da decisão anulatória, quando presente vício formal).

Poder-se-ia argumentar que à lei ordinária não caberia introduzir ou modificar regra de decadência tributária, matéria reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal. Todavia, a discussão acerca da constitucionalidade de lei extrapola a competência atribuída aos órgãos administrativos, e não cabe aqui examiná-la.

Portanto, abstraindo-se a questão da constitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, deve-se concluir que, para as contribuições submetidas à regra nele estipulada, **aquele prazo que, pelo artigo 173 do CTN é de cinco anos, passa a ser de dez anos**. O artigo 45 da Lei nº 8.212/91 trata do **mesmo instituto** tratado no artigo 173 do CTN, impondo-lhe prazo mais dilatado.

Todavia, é ponto já pacificado, tanto na jurisprudência administrativa quanto na judicial, que, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece o preceito contido no artigo 150 do mesmo Código Tributário Nacional, cujo parágrafo 4º estabelece que se considera homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

É também unânime o entendimento de que a Contribuição Social sobre o Lucro inclui-se entre as exações cujo lançamento se dá por homologação. Assim sendo, na data da ocorrência do fato gerador (antes, portanto, de iniciar-se a contagem do prazo de que tratam o artigo 173 do CTN ou o artigo 45 da Lei nº 8.212/91), iniciou-se o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN. Transcorridos daí cinco anos, sem que a Fazenda Pública se manifeste, homologado está o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Da mesma forma como não se pode ler o artigo 173 do CTN isoladamente, sem atentar-se para a regra excepcional do artigo 150, também o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 não pode ser lido ou aplicado abstraindo-se as demais regras do sistema tributário. Ao contrário, sua interpretação há que ser sistemática, única forma de torná-la coerente e harmoniosa com a lei que lhe é hierarquicamente superior.

Note-se que a homologação do lançamento, nos termos do art. 150, § 4°, do CTN, se dá em cinco anos contados do fato gerador, **se a lei não fixar prazo diverso**. Ora, a Lei nº 8.212/91 não fixa qualquer prazo para homologação de lançamento, no caso das contribuições para a Seguridade Social. Deve prevalecer, portanto, aquele do artigo 150 do CTN, salvo na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese expressamente excepcionada na parte final de seu parágrafo 4°. Ocorrida essa hipótese, volta-se à **regra geral** do instituto da decadência, ou seja, a do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para os tributos em geral, e a do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, para as contribuições aí abrangidas.

Em assim sendo, o lançamento sob exame, alcançando o período de dezembro de 1991 a dezembro de 1994, foi efetuado quando já transcorrido o prazo de cinco anos estabelecido no artigo 150, § 4°, do Código Tributário Nacional, de vez que o auto de infração foi lavrado apenas em 19/12/2000.

Em suma, sendo a CSL e a COFINS tributos classificados como lançamento por homologação, e tendo transcorrido prazo superior a 5 anos (art. 150, § 4°, CTN) desde o fato gerador e até o lançamento de ofício, é inquestionável a extinção de eventual crédito tributário em face da decadência.

De mais a mais, não há que se falar em prazo decadencial de 10 anos paras as contribuições sociais, previsto na Lei 8212/91, uma vez que somente lei complementar pode estabelecer limitações ao poder de tributar (Constituição Federal, art. 146, II), inclusive acerca de decadência (inciso III, *b*), e, no atual sistema jurídico, a norma desse nível hierárquico que estabelece a decadência para tributos é o Código

Tributário Nacional, e lá está previsto o prazo de 5 anos (art. 150, § 4°). Nesse sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste colegiado na sessão de 17/4/2001 (Acórdão CSRF/1-3.348), além de noutras oportunidades (v.g. CSRF/1-3.906).

Portanto, diante da decadência apontada, declaro a nulidade do auto de infração de CSL e COFINS do ano de 1995.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 2003.

José Henrique Longo