



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10680.016784/00-86
Recurso nº : 129.396
Matéria : CSL – Exs.: 1992 a 1995
Recorrente : MILA S.A. - IMPORTAÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA
Recorrida : DRJ - BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 19 de junho de 2002
Acórdão nº : 108-06.992

CSL - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art.150 do CTN. Expirado o prazo de cinco anos sem que a autoridade fazendária se tenha pronunciado, homologado está o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo.

Preliminar de decadência acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MILA S/A - IMPORTAÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada. Vencidos os Conselheiros Nelson Lóssó Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Manoel Antônio Gadelha Dias.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

TANIA KOETZ MOREIRA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 12 JUL 2002

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10680.016784/00-86
Acórdão nº : 108-06.992

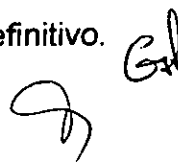
Recurso nº : 129.396
Recorrente : MILA S.A. - IMPORTAÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 19/12/00, pela falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro dos períodos de dezembro de 1991, abril a junho de 1993, agosto, outubro, novembro e dezembro de 1994, que a autuada deixou de fazer por entender-se amparada em processo judicial (Mandado de Segurança nº 89.0001665-2 e AMS nº 90.01.13264-2).

Consoante descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 09/11, na ação judicial mencionada foi declarada inconstitucional a Lei nº 7.689/88, tendo a União Federal interposto a Ação Rescisória nº 94.01.20411-0, que foi admitida e julgada procedente pelo TRF/1ª Região. Interposto Agravo de Instrumento, os autos encontram-se sobrestados, aguardando retorno do AG/RESP remetido ao STF. Ademais, com o advento da Lei nº 8.212/91, que regulamentou a seguridade social, foi reproduzida a obrigação tributária em questão, inclusive para as empresas anteriormente protegidas por decisão judicial.

Em tempestiva Impugnação, a autuada argumenta que não está obrigada ao pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro, pois a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, com eficácia "ex-tunc", fez coisa julgada entre as partes. Cita os artigos 467 e 468 do Código de Processo Civil. Acrescenta que a coisa julgada não é afetada pelo ajuizamento de ação rescisória pela União Federal, a qual encontra-se ainda pendente de julgamento final e definitivo.



Processo nº : 10680.016784/00-86
Acórdão nº : 108-06.992

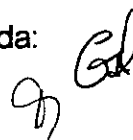
Argüi também o transcurso do prazo decadencial, por se tratar de lançamento por homologação, sujeito às normas do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Por fim, alega que a Lei nº 8.212/91 apenas arrolou as fontes de custeio da seguridade social, entre as quais a contribuição sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689/88 e à qual não se submete pela prevalência da coisa julgada.

Decisão da 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte (fls. 262/274) mantém o lançamento, dizendo, em resumo, que o reconhecimento incidental da inconstitucionalidade pela decisão transitada em julgado desobriga a autuada de recolher a Contribuição Social com base na Lei nº 7.689/89. Por outro lado, à luz do artigo 195 da Constituição Federal, nada obsta que outra lei venha restabelecer a mesma relação jurídica, o que aconteceu com o advento da Lei nº 8.212/91, que definiu fato gerador, alíquota e base de cálculo da CSL.

O julgado recorrido afasta também a alegação de decadência, afirmando que as contribuições para a seguridade social circunscrevem-se ao prazo de dez anos.

A Decisão está sintetizada em ementa assim redigida:



Processo nº : 10680.016784/00-86
Acórdão nº : 108-06.992

**"RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA.**

A declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, e a exclusão de sua eficácia, em caráter permanente e definitivo, só poderiam ser obtidas mediante ação direta de inconstitucionalidade. Na via incidental, o reconhecimento da inconstitucionalidade constitui pressuposto da decisão e apenas afasta a aplicação da lei ao caso concreto, mas a lei continua a vigorar. A Lei nº 8.212, de 1991, por si só legitima a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

DECADÊNCIA

As normas jurídicas que versam sobre as contribuições dispõem que o prazo decadencial é de 10 (dez) anos.

MULTA DE OFÍCIO

No caso de lançamento de ofício, o autuado está sujeito ao pagamento de multa sobre os valores do tributo e contribuição devidos, nos percentuais definidos na legislação de regência."

Ciência da Decisão em 17/12/01. Recurso Voluntário apresentado em 16/01/02, voltando a alegar a existência de coisa julgada. Reitera igualmente a preliminar de decadência, pela ocorrência da homologação referida no artigo 150, § 4º, do CTN. Acrescenta que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 não ampara o procedimento fiscal, porque refere-se aos créditos tributários vinculados à Seguridade Social e também porque a lei só poderia fixar prazo menor do que os cinco anos estabelecidos no mencionado artigo 150 do CTN. Reitera a alegação de que a Lei nº 8.212/91 não reinstituíu a contribuição social, mas apenas dispôs sobre contribuições já existentes.

Finalmente, afirma que houve manifesta incorreção no lançamento fiscal, uma vez que as bases de cálculo negativas não foram consideradas acertadamente, e que, não sendo devida a CSLL, são igualmente inconsistentes os encargos acessórios configurados na multa e juros moratórios.

Os autos sobem a este Conselho por força de liminar dispensando o depósito, o oferecimento de garantias e o arrolamento de bens.

Este o Relatório.



Processo nº : 10680.016784/00-86
Acórdão nº : 108-06.992

V O T O

Conselheira: TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora

O Recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Aprecio a preliminar de decadência.

O julgador de primeira instância rejeitou a alegação de decadência fundamentando-se no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, por ser a contribuição em comento integrante do orçamento da Seguridade Social.

Referido dispositivo estabelece, *in verbis*:

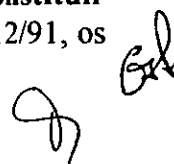
"Art. 45. O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

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 Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes já julgou no sentido de que o dispositivo acima transcrito não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro, uma vez que se refere apenas ao direito de a **Seguridade Social** constituir seus créditos. Valho-me, nesta parte, do Voto condutor do Acórdão nº 101-93.356, prolatado pela eminente Conselheira Sandra Maria Faroni, que assim se expressou:

"Todavia, entendo que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da **Seguridade Social** de constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os



Processo nº : 10680.016784/00-86
Acórdão nº : 108-06.992

créditos relativos à CSLL são "constituídos" (formalizados pelo lançamento) pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social. Por conseguinte, o prazo referido no art. 45 (cuja constitucionalidade não cabe aqui discutir) seria aplicável apenas às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. (Note-se que todos os parágrafos do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 tratam apenas das contribuições previdenciárias, de competência do INSS). O artigo 45, incluindo seus parágrafos, se referem claramente ao seu destinatário, que é a Seguridade Social, e não à Receita Federal. A Seguridade Social, de cujo direito cuida o art. 45 da Lei nº 8.212/91, é representada pelos órgãos descentralizados do Ministério da Previdência e Assistência Social (autarquias, que são entidades da administração indireta), ao passo que a Receita Federal é órgão da administração direta da União, conforme Decreto-lei nº 200/67."

O argumento afigura-se correto. Todavia, ainda que assim não se entendesse, há outro aspecto a ser analisado.

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

 
6

Processo nº : 10680.016784/00-86
Acórdão nº : 108-06.992

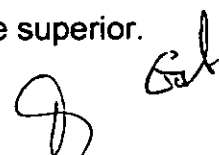
acerca da constitucionalidade de lei extrapola a competência atribuída aos órgãos administrativos, e não cabe aqui examiná-la.

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.



Processo nº : 10680.016784/00-86
Acórdão nº : 108-06.992



Note-se que a homologação do lançamento, nos termos do art. 150, § 4º, 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 4º. 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, § 4º, do Código Tributário Nacional, de vez que o auto de infração foi lavrado apenas em 19/12/2000.

Resta saber se o fato de não ter havido nenhum recolhimento por parte do sujeito passivo, que se entendia amparado em decisão judicial transitada em julgado, altera a conclusão.

O entendimento jurisprudencial e doutrinário divide-se nessa questão, entendendo alguns que, não tendo havido recolhimento, nada há a homologar. Não aconteceria, então, o lançamento por homologação. Entendem outros que a regra de incidência do tributo é que determina a natureza do lançamento, pois o que se homologa é a atividade do sujeito passivo, e não o simples recolhimento.

O pagamento antecipado, ou "*sem prévio exame da autoridade administrativa*", constitui tão-somente uma das etapas da atividade a que se refere o artigo 150 do Código Tributário Nacional. Na verdade, constitui a **última etapa**, ou o desfecho de um procedimento que compreende desde o registro das operações do sujeito passivo na escrituração contábil e fiscal, até o cumprimento de obrigações acessórias, como a entrega das declarações obrigatórias. É nessa seqüência de atos

  8

Processo nº : 10680.016784/00-86
Acórdão nº : 108-06.992

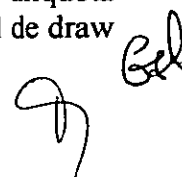
que acontece a apuração do valor devido a título de determinado tributo, que deverá então ser recolhido. Toda a atividade, em todas as suas fases, acontece "*sem exame prévio da autoridade administrativa*". E, da atividade assim exercida, poderá decorrer, ou não, a apuração de tributo a pagar.

Se o sujeito passivo, exercendo a atividade a que se refere o artigo 150 do CTN, apurar um valor devido, efetuará o recolhimento. Se nada apurar, seja por peculiar interpretação que tenha dado à legislação pertinente, seja por erro na apuração, seja ainda por ter agido com dolo, fraude ou simulação no desenrolar daquela atividade, nada irá recolher. Nem por isso o tributo em questão, objeto de sua atividade, deixa de ser submetido à regra do lançamento por homologação.

Ao exercer a atividade a que lhe obriga a regra tributária, determinando a matéria tributável à luz da legislação própria, identificando-se como sujeito passivo, calculando o montante devido e finalmente, se for o caso, recolhendo o tributo que dessa forma apurou, o contribuinte está agindo sem o prévio conhecimento, ou "aval", da autoridade administrativa. Cabe a esta autoridade, no prazo de cinco anos contado do fato gerador do tributo, homologar o procedimento adotado e, se incorreta a apuração efetuada *a priori* pelo sujeito passivo, exigir-lhe o montante efetivamente devido.

Volto, neste passo, ao Acórdão nº 101-93.356, para transcrever mais uma parte do brilhante Voto proferido pela Conselheira Sandra Maria Faroni, que também enfrentou essa questão, afirmando:

"Considero que o lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade. E a natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo, no caso do IRPJ, ou, no caso de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida a zero, ou operação ao amparo de regime especial de draw



Processo nº : 10680.016784/00-86
Acórdão nº : 108-06.992

back). O que define se o lançamento é por declaração ou homologação é a legislação do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento.

Após registrar a existência de julgados do Superior Tribunal de Justiça em sentido contrário, continua a Conselheira Sandra Faroni:

"Seria razoável entender que se o sujeito passivo pagou R\$ 1,00 de imposto o prazo para decadência seria de 5 anos a contar do fato gerador, mas se nada tiver pago por ter apurado prejuízo fiscal, esse prazo se alongaria? É evidente que não (...). Assim, se o sujeito passivo apresentou a declaração demonstrando que, a seu juízo, o imposto devido era zero, já tem a Fazenda notícia do "pagamento zero" ("antecipação do pagamento", a juízo do contribuinte, considerado devido). Nesse caso, decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, decai o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário das diferenças consideradas devidas. (...)."

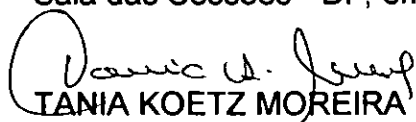
Em outro julgado, a colenda Primeira Câmara já havia se pronunciado sobre a matéria, sendo bastante clara a ementa do Acórdão nº 101-92.642, de lavra do Conselheiro Raul Pimentel:

"DECADÊNCIA - Tratando-se de lançamento por homologação (art. 150 do CTN), o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em cinco anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo." (grifo acrescido)

Nessa linha, concluo pelo reconhecimento do óbice decadencial, uma vez que, como já exposto de início, o lançamento atacado, abrangendo fatos geradores ocorridos até dezembro de 1994, somente foi formalizado em 19 de dezembro de 2000. Em conseqüência, resulta supérflua a apreciação das demais razões trazidas na defesa.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de junho de 2002


TANIA KOETZ MOREIRA

