



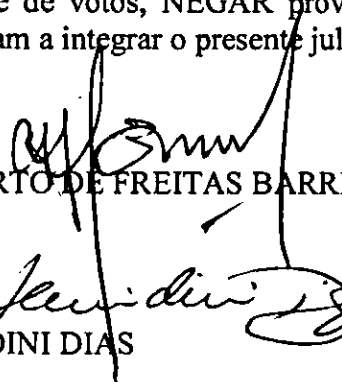
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10768.001092/2002-05
Recurso nº 103-145.023 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.044 – 1ª Turma
Sessão de 10 de março de 2009
Matéria CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO NACIONAL S/A

Ementa: CSLL - DECADÊNCIA - A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido tem natureza de tributo e sujeita-se à modalidade de apuração por homologação. Para o lançamento de ofício deve ser observada a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12.06.08, restando impossível a aplicação do prazo previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CARLOS ALBERTO DE FREITAS BARRETO

Presidente


KAREM JUREIDINI DIAS

Relatora

Formalizado em: 20 MAI 2009

Participaram, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Marcos Vinicius Neder de Lima, José Carlos Passuello, Antonio Praga, Adriana Gomes Rego, Antonio Carlos Guidoni Filho, Nelson Lósson Filho, Valmir Sandri (Substituto Convocado) e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado em 28/02/2007 pela Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, c/c artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria nº 55/98), contra Acórdão nº 103-22.655, proferido pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O presente processo trata de dois Autos de Infração referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativo a períodos dos anos-calendários de 1991 a 2000, sendo apuração mensal nos anos-calendário 1993 e 1994 e anual nos demais. Não houve imposição de multa qualificada. A ciência foi dada ao contribuinte em 28/12/2001 (fls. 434/440 e 441/462).

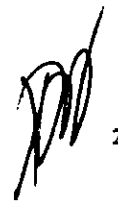
Impugnado os lançamentos (fls. 490/502), o contribuinte, dentre outros fundamentos, alegou a decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário objeto do Auto de Infração, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. A Delegacia da Receita Federal de Julgamentos entendeu por bem considerá-lo procedente em parte, determinando a exclusão total da multa relativa ao ano-calendário de 1991 e parcial da multa referente ao ano-calendário 1992, tendo em vista os depósitos judiciais realizados no Mandado de Segurança nº 92.0026783-1 (fls. 669/680).

Sobrevieram, então, Recurso Voluntário (fls. 692/716) e o Acórdão nº 103-22.655 (fls. 752/758) da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores até 31/12/1995 (inclusive), visto que a decadência das contribuições sociais são classificadas na modalidade de lançamento por homologação, submetendo-se, portanto, ao disposto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, havendo ou não pagamento ou declaração de rendimentos. A decisão restou assim ementada:

DECADÊNCIA. CSLL. Até o ano-base 1991, o IRPJ e a CSLL se enquadravam na modalidade de lançamento por declaração, sendo regidos pela norma de decadência do art. 173, I, do CTN. Com o advento da Lei 8.383/91, passaram a ser classificados na modalidade de lançamento por homologação, sujeitando-se à norma de decadência do art. 150, § 4º, do Código, havendo ou não pagamento ou declaração de rendimentos.

PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda Nacional, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa em renúncia à discussão na via administrativa, tornando-se definitiva a exigência discutida. Qualquer matéria distinta, entretanto, deve ser conhecida e apreciada.

LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. MULTA E JUROS DE MORA. Nos termos do art. 60 da Lei 9.430/96, as entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial estão sujeitas às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em



relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo, sujeitando-se, inclusive a multa ex officio e juros de mora. Publicado no D.O.U. nº 05 de 08/01/07.

Ato contínuo, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial contra o r. acórdão (fls. 760/775), não unânime, nos termos do artigo 32, inciso I, do Regimento vigente à época, alegando ter havido contrariedade à Lei nº 8.212/91, que entende legalmente fixar o prazo decadencial de 10 (dez) anos para as contribuições sociais. Alega, ainda, que o colegiado teria extrapolado sua competência ao determinar a não-aplicação da Lei nº 8.212/91. Cita, ainda, enunciado nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes, reiterando a incompetência deste órgão para se pronunciar sobre inconstitucionalidade. Nesse tocante, requereu a reforma do acórdão proferido.

O exame de admissibilidade foi realizado (fls. 777/778), determinando o seguimento do Recurso Especial. Na sequência, sobrevieram as Contra-Razões do Contribuinte (fls. 784/796), por meio das quais requer a manutenção do acórdão recorrido no tocante à decadência de constituir as contribuições sociais até 31/12/1995, inclusive.

Em 23/06/2008 os autos foram a esta Relatora distribuídos, para análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.



Voto

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, Relatora

A matéria versa sobre decadência, mais especificamente sobre o prazo previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91. Para tanto, verifica-se que:

(i) o acórdão recorrido aplicou o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

(ii) o acórdão recorrido, neste passo, cancelou a exigência fiscal relativa aos fatos geradores até 31/12/1995, uma vez que a ciência dos lançamentos ocorreu em 28/12/2001;

(iii) o Recurso Especial não pede a aplicabilidade do artigo 173 do Código Tributário Nacional, mas tão somente o prazo previsto na Lei nº 8.212/91;

(iv) Conforme se verifica na folha 418, item 4, do Termo de Verificação Fiscal, o lançamento ocorreu porque na base de cálculo de CSLL, referente aos períodos de 1991 a 2000, a empresa teria deixado de adicionar as parcelas dos encargos de depreciação, amortização, exaustão e, dos custos dos bens baixados, correspondente à diferença de correção monetária (IPC/BTNFiscal); e

(v) as declarações de IRPJ encontram-se às folhas 15 a 152.

O primeiro ponto que deverá ser analisado, imprescindível para a solução do presente caso, é a natureza jurídica das contribuições sociais, o que determinará o prazo decadencial a ser aplicado.

Dispõe o artigo 149, *caput*, da Constituição Federal:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando 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."

Ainda, assevera o artigo 195 da mesma Lei Maior:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:



[...]

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

[...]"

Tem-se, pois, que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é contribuição destinada a financiar a seguridade social, sujeitando-se, portanto, às normas veiculadas pelos artigos 146 e 195 da Lei Maior.

A referência ao artigo 146, inciso III, no corpo do texto veiculado pelo artigo 149, ambos da Constituição Federal, deixa evidente a natureza das contribuições sociais como espécie de tributo incidente sobre atividade do particular, mas com destinação específica, o que a diferencia dos impostos.

Visando sedimentar tal orientação constitucional, o Supremo Tribunal Federal se manifestou no sentido de que as contribuições sociais são espécies de tributo e, por assim ser, devem obediência ao artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, em especial no que tange à determinação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. Nesse sentido, dispôs o Exmo. Ministro Carlos Velloso, *verbis*:

"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 para fiscais (C.F., art. 146, III, b, art. 149). (Recurso Extraordinário nº 148.754-2/RJ, excerto do voto do Ministro Carlos Velloso, junho/1993, grifos nossos).

No mesmo sentido, o plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE 146.733-9 – SP, também afirmou o caráter tributário das contribuições sociais, no caso, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, como se percebe na seguinte ementa:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 7689/88. - NÃO É INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS, CUJA NATUREZA É TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1., 2. E 3. DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS."

Dessa maneira, tendo em vista o caráter tributário das Contribuições Sociais, no que tange ao prazo para constituição e cobrança do crédito tributário, deve-se observar os dispositivos do Código Tributário Nacional, o qual foi recepcionado pela Constituição Federal com *status* de Lei Complementar.

No presente caso temos um aparente conflito normativo, iniciado com a entrada em vigor da Lei nº 8.212/91, em específico seu artigo 45, o qual estabelece o prazo de

10 (dez) anos para constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa quando se tratar de contribuições, sob administração do Instituto Nacional da Seguridade Social - INSS. Instaurou-se, pois, uma contrariedade legal, impossibilitando a aplicação, ao mesmo tempo, de ambos os dispositivos, quais sejam, o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional e o artigo 45 da Lei nº 8.212/91. Não se trata, *in casu*, de declarar inconstitucionalidade, mas de interpretar as normas em suas relações de coordenação e hierarquia.

O conflito entre disposições legais pode se constituir como contrariedade ou antinomia jurídica, cuja diferença encontra-se calcada na possibilidade de contornar tal conflito por meio de critérios aptos, previstos no ordenamento ou resultado de criação doutrinária.

Nesse sentido, leciona o Professor TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, *verbis*:

"Podemos definir, portanto, antinomia jurídica como a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado".¹

No presente caso, tem-se que as autoridades que emanaram as normas jurídicas em debate estão inseridas no ordenamento jurídico brasileiro, que o sujeito aplicador encontra-se impossibilitado de aplicá-las ao mesmo tempo, mas que possui critérios aptos a resolver tal contrariedade. Não se configura, pois, uma antinomia.

No ordenamento jurídico brasileiro, alguns princípios emanam na solução de controvérsias legislativas. Temos o princípio da especificidade, da anterioridade, e, no que tange ao presente caso, o princípio de hierarquia entre os textos legais.

A Constituição Federal destina a certas matérias atenção especial. Entendendo o constituinte se tratar de pontos fulcrais para o desenvolvimento nacional e a aplicação dos valores constitucionais, reserva à Lei Complementar competência exclusiva para legislar. Isso porque, por se tratarem de matérias cruciais, a Lei Complementar apresenta maior segurança no sistema de criação legislativa, pois requer rito especial para sua aprovação.

Nesse sentido, determina o artigo 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, que as regras sobre decadência e prescrição no direito tributário serão determinadas por Lei Complementar, consubstanciada no Código Tributário Nacional. Tal determinação não pode ser ignorada, sobrepondo-se o Código Tributário Nacional a qualquer outro dispositivo legal que se proponha a dispor sobre prescrição e decadência. É superior, pois, a Lei Complementar no que tange a tal matéria.

A Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre o prazo decadencial para constituição de crédito tributário específico de contribuições sociais, estabeleceu diferentemente do que determina o Código Tributário Nacional, supostamente ampliando o prazo decadencial para constituição de contribuição social para 10 (dez) anos.

Por assim ser, ao se deparar com a contrariedade vislumbrada entre os dispositivos legais acima explanados, o Superior Tribunal de Justiça, órgão responsável pela análise de conflitos envolvendo lei federal, em sua Corte Especial, suscitou incidente de

¹ *Intrdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*. 4ª ed., Atlas, São Paulo – 2003, pg. 212.

inconstitucionalidade por meio de Arguição de Inconstitucionalidade no REsp 616.348/MG, reconhecendo vício no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, por adentrar em matéria destinada constitucionalmente à Lei Complementar, determinando, pois, aplicação exclusiva do Código Tributário Nacional, em decisão assim ementada, *verbis*:

"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."

Ainda, no decorrer de seu voto, o Ministro Relator Teori Albino Zavascki entendeu que, *verbis*:

"Não há dúvida, portanto, que a matéria disciplinada no artigo 45 da Lei 8.212/91 (bem como no seu artigo 46, que aqui não está em causa) somente poderia ser tratada por lei complementar, e não por lei ordinária, como o foi.

Poder-se-ia argumentar que o dispositivo não tratou de "normas gerais" sobre decadência, já que simplesmente estabeleceu um prazo. É o que defende Roque Antonio Carazza ("Curso de Direito Constitucional Tributário", 19ª ed., Malheiros, 2003, páginas 816/817), para quem "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 (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas (...) Eis por que, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais dependem de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar. Nesse sentido, os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de 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'".



Acolher esse argumento, todavia, importa, na prática, retirar a própria substância do preceito constitucional. É que estabelecer "normas gerais (...) sobre (...) prescrição e decadência" significa, necessariamente, dispor sobre prazos, nada mais. Se, conforme se reconhece, a abolição desses institutos não é viável nem mesmo por lei complementar, outra matéria não poderia estar contida nessa cláusula constitucional que não a relativa a prazos (seu período e suas causas suspensivas e interruptivas).

Tem-se presente, portanto, no artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, inconstitucionalidade formal por ofensa ao art. 146, III, b, da Carta Magna. Sendo inconstitucional, o dispositivo não operou a revogação da legislação anterior, nomeadamente os artigos 150, § 4º e 173 do Código Tributário Nacional, que fixam em cinco anos o prazo de decadência para o lançamento de tributos."

Já se pronunciou essa C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisões assim emetadas, *verbis*:

"CSLL – 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 Código Tributário Nacional (CTN). Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com esta lei nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no § 4º do seu art. 150. Por outro lado, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. 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 não exercida pelo sujeito passivo, do qual pode resultar ou não o recolhimento do tributo." (Recurso Especial nº 108-129.376, Acórdão nº CSRF/01-05.533, Sessão de 19.07.06)

"CSLL. LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN, COM RESPALDO NO ARTIGO 146, III, 'b', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que se amolda à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código,



hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável à hipótese dos autos o artigo 45, da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido assegura a aplicação do § 4º, do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, inciso III, 'b', da Constituição Federal." (Recurso Especial nº107-133.941, Acórdão nº CSRF/01-05.473, sessão de 19.06.06)

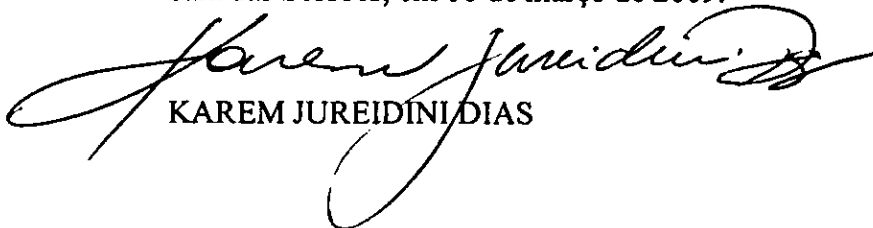
Não bastasse, foi também aprovada a Súmula nº 08 do Supremo Tribunal Federal que determina que "são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário". Sobre este aspecto, lembro que respectiva súmula tem efeito vinculante para a administração e julgadores, nos termos do artigo 103, "a" da Constituição Federal de 1988, inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004, e também do disposto nos artigos 64-A e 64-B da Lei nº 9.784/99. A Súmula Vinculante nº 08, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, tem o seguinte teor:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. (DOU nº 117, de 20/06/2008, Seção I, pág. 1)

Portanto, respaldada nas decisões e súmula do Supremo Tribunal Federal, bem como decisões do Superior Tribunal de Justiça e dessa C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendo que não merece reparos o r. acórdão que declarou a decadência dos valores lançados a título de CSLL, de acordo com o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Por todo o exposto e considerando que o lançamento de ofício foi cientificado ao contribuinte em 28/12/2001, constata-se a decadência para o fato gerador ocorrido até 31/12/1995, pelo que voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 10 de março de 2009.


KAREM JUREIDINI DIAS