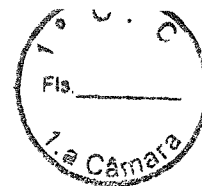




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA



Processo nº : 10768.100299/2002-53
Recurso nº : 140.153
Matéria : Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – EX: de 1998
Recorrente : Portus Instituto de Seguridade Social.
Recorrida : 3ª Turma/DRJ no Rio de Janeiro– RJ. I
Sessão de : 23 de fevereiro de 2006
Acórdão nº : 101-95.401

PRAZO DECADENCIAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA – EX OFFICIO – Sendo a decadência e a prescrição hipóteses de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício pela autoridade administrativa, independentemente de pedido do sujeito passivo, em respeito ao princípio da estrita legalidade e da moralidade administrativa.

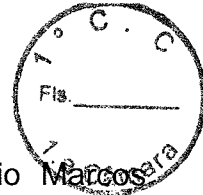
CSLL - DECADÊNCIA – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - INAPLICABILIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91 FRENTE ÀS NORMAS DISPOSTAS NO CTN – A partir da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes a elas todos os princípios tributários previstos na Constituição (art. 146, III, “b”), e no Código Tributário Nacional (arts. 150, § 4º. e 173).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PORTUS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Conselheiro Relator, nos termos do relatório e voto que

Processo nº. : 10768.100299/2002-53
Acórdão nº. : 101-95.401



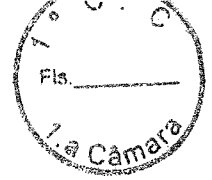
passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos
Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO. Ausente momentaneamente o Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



RELATÓRIO

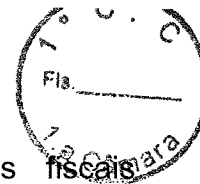
PORTUS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL, já qualificado nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes, de Acórdão proferido pela 3ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, que julgou procedente o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, referente ao ano-calendário de 1997, acrescido dos encargos legais.

No termo de verificação fiscal, às fls. 176/190 se atribuiu à lavratura do Auto à “falta de recolhimento da CSLL financeira”, tendo como enquadramento legal, o art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88, arts. 1º e 2º da Lei nº 9.316/96 e 28 da Lei nº 9.430/96.

Em face da referida autuação, a ora Recorrente interpôs tempestivamente, Impugnação, juntada às fls. 206/308, oportunidade em que aduziu, em síntese, os seguintes argumentos:

(i) que seria nulo o Auto de Infração, devido ao fato de estar a discussão relativa à incidência ou não da CSLL sobre o resultado positivo auferido pelas entidades de previdência privadas, em trâmite na Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Privada – ABRAPP;

(ii) que teria a Associação impetrado Mandado de Segurança, de nº 2001.5101024801-0, em que obteve medida liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, e que, apesar de proferida sentença que denegou o pedido e revogou a liminar, com a interposição de recurso de apelação pela Associação, que fora recebido nos efeitos devolutivo e suspensivo, entende a Autora, estarem mantidos os efeitos da decisão liminar anteriormente concedida, quais sejam, o



óbice a prática de quaisquer atos pelas autoridades fiscais destinados a constituir ou a exigir débitos de CSLL de suas filiadas;

(iii) que uma vez suspensa à exigibilidade do crédito tributário, deveria ser anulado o Auto de infração, uma vez que a autoridade estaria juridicamente impedida de efetuar sua cobrança;

(iv) discorre acerca das peculiaridades das entidades fechadas de previdência privada e aduz que até o advento da LC 109/01, a Lei 6.435/77 dispunha sobre o regime jurídico das entidades de previdência privada fechadas, e que na forma desta lei, seriam estas consideradas complementares do Sistema Oficial de Previdência e Assistência Social;

(v) que assim sendo, estas não seriam instituições lucrativas e operariam sem ânimo de lucro, apenas como administradoras de recursos que a elas não pertencem;

(vi) que o montante das contribuições que arrecada seria diretamente alocado em programas previdenciários;

(vii) que pelo seu regime contábil, estaria impedida de auferir lucro, e que caso se opere superávit, este nunca seria disponibilizado por possuir destinação específica a reservas técnicas;

(viii) estarem os valores recebidos pelo patrocinador, bem como, as receitas geradas pelas aplicações, vinculados à composição de benefícios ou a composição de reservas técnicas;

(ix) e que o levantamento efetuado pela fiscalização, teria deixado de levar em consideração as peculiaridades desta espécie de entidade.



A vista dos termos da impugnação, decidiu a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, julgar procedente o lançamento (fls. 400/436), ficando a decisão assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997.

Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE. REJEIÇÃO.

A propositura pelo interessado de ação judicial, não desobriga a autoridade administrativa de constituir o crédito tributário, não impede a lavratura de auto de infração e nem dá causa a nulidade deste (ainda mais se inexistente ordem judicial expressa impedindo a constituição do crédito tributário).

PRELIMINAR. NULIDADE. REJEIÇÃO.

Não cogitadas violações ao disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, improcede a alegação de nulidade do Auto de Infração.

NORMAS PROCESSUAIS. PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA PARCIAL. QUESTÃO PREJUDICIAL.

A opção pela via judicial implica renúncia ao processo na esfera administrativa. Todavia, se a questão ajuizada é prejudicial ao exame da matéria submetida apenas ao julgador administrativo, a este cabe reconhecer de todas as questões suscitadas, não obstante a prevalência da tutela superior e autônoma do poder judiciário.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

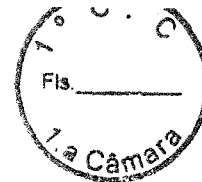
Exercício: 1997

Ementa: ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA – EFPP. SUJEIÇÃO PASSIVA.

As entidades de previdência privada estão incluídas no campo da incidência da CSLL.

ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA – EFPP. CSLL. BASE DE CÁLCULO.

Constituem provisões técnicas, e, portanto, dedutíveis da base de cálculo da CSLL, a formação de reservas matemáticas e a formação de contingências, deduzidas, no programa previdencial, do saldo disponível para constituições.



ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – EFPP. BASE DE
CÁLCULO. ADIÇÕES.

São adicionadas à base de cálculo da CSLL as parcelas que, nem configurando provisões técnicas nem autorizadas na legislação de regência, implicaram diminuição do resultado do exercício.

Lançamento Procedente.

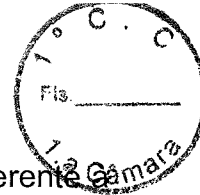
Como razões de decidir entenderam, ao contrário do alegado pela Recorrente, não estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que, teria sido indeferida a medida liminar pleiteada nos autos do Mandado de Segurança impetrado, cuja exigibilidade fora posteriormente suspensa através da interposição de Agravo de Instrumento em que fora concedido o efeito suspensivo ativo requerido, porém, exclusivamente, em relação a um dos itens constantes no pedido.

Aduziram ainda, que a lavratura do referido auto de infração fora efetuada após proferida sentença de mérito que denegou a segurança e julgou improcedente o pedido da Autora, ou seja, em lapso temporal em que inexistente qualquer medida judicial impeditiva de constituição de crédito tributário.

E que ainda que suspensa à exigibilidade do crédito tributário correspondente, em obediência ao caráter vinculado do ato administrativo, deveria ser efetuado o lançamento, principalmente para se prevenir à decadência.

Ademais, consignou-se não ter sido cogitado na impugnação quaisquer das hipóteses de irregularidade ou omissão no Auto de Infração previstas no Dec. 70.235/72.

Observaram, ser o objeto do Mandado de Segurança, leia-se, a garantia de que não seja a Recorrente compelida a efetuar o pagamento da CSLL relativa aos fatos geradores passados ou futuros, o mesmo objeto da impugnação administrativa, razão pela qual, em obediência ao princípio da unidade de jurisdição, decidiram declinar à competência à esfera judicial.



Conheceram, entretanto, da segunda questão suscitada referente à composição e incidência da base de cálculo da exigência por não se encontrar submetida à análise do judiciário.

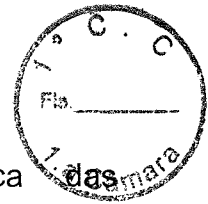
Ressalvaram, o disposto no art. 195 da Constituição Federal, que determina que de forma direta ou indireta deve toda a sociedade financiar a seguridade social, através de contribuições enumeradas no sobredito artigo, entre elas, as devidas pelo trabalhador, empregador, empresa ou qualquer entidade a ela equiparada.

Por conseqüência lógica, depreendeu-se estar a abrangência da expressão “toda a sociedade” com a compreensão pendente de disposição literal e expressa de lei. Sendo assim, salvo lei específica e exclusiva, todos estariam, por força de mandamento constitucional, obrigados a colaborar com a “construção da dignidade humana”.

Desenvolveu-se neste sentido, longo discurso acerca da legislação instituidora da contribuição, principalmente no que tange à abrangência da incidência da base de cálculo face à colisão entre a determinação legal da base de cálculo com “o valor do resultado do exercício” e a expressão “lucro” prevista no normativo constitucional.

Neste sentido, concluíram os eméritos julgadores de 1ª instância, incidir a CSLL sobre qualquer empresa ou entidade a ela equiparada, com ou sem fins lucrativos, bastando que para tanto, apenas se apure resultado econômico.

Em face dessa decisão, o Contribuinte apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário de fls. 521/550, oportunidade em que argumentou, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, obtida através da impetração pela ABRAPP – Associação Brasileira de Entidades Fechadas de Previdência Privada, de Mandado de Segurança de nº 2001.5101024801-0, que apesar de ter obtido sentença desfavorável, teria sua apelação recebida nos efeitos suspensivo e devolutivo, motivo pelo qual defende estar em plena vigência sua liminar.



Em seguida, desenvolve longa explanação acerca das características das Entidades de Previdência Privada, em que defendeu que por sua natureza, estas operam sem buscar o lucro, mas apenas como administradoras de recursos, razão pela qual, aduz não ser contribuinte da CSLL.

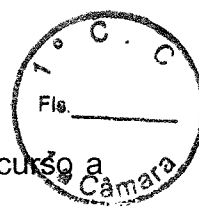
No mérito alega ser ilegítima a base de cálculo utilizada, por entender, ter o fiscal autuante incluído parcelas indevidas. Discorre sobre o regimento contábil específico das Entidades Fechadas de Previdência Privada, a fim de conduzir ao ponto de que todos os ingressos e ganhos auferidos teriam um único destino, qual seja, arcar com os benefícios dos associados, razão pela qual não haveria de se cogitar em lucro da entidade.

E que mesmo se considerassem as adições e exclusões em sua contabilidade, não se afetaria o princípio de que os valores apurados teriam como destinação exclusivamente a formação de reservas técnicas, que não poderiam ser tributadas, uma vez que não seria lucro.

Quanto aos fundos administrativos, item "C" do termo de verificação fiscal, defende não poderem ser incluídos na base de cálculo, pois funcionariam apenas como reserva de contingência, não integrando a base de cálculo.

Defende a intributabilidade das entidades fechadas de previdência complementar pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por entender que uma vez que se encontra entre as hipóteses previstas no art. 195, inciso I, seria o equivalente a se estabelecer nova fonte de custeio, a veiculação da exigência em tela através de Lei Complementar.

Bem como, entende não haver suporte legal para sua exigência, por entender ausentes em lei os aspectos necessários para a conformação da hipótese de incidência da contribuição, tendo como sujeito passivo às entidades fechadas de previdência complementar.

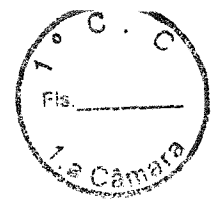


Por fim, pugna a Recorrente pelo provimento do presente recurso a fim de julgar improcedente o lançamento em tela.

É o relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and horizontal strokes.

A small, handwritten signature or initials in black ink, appearing as a few connected loops.



VOTO

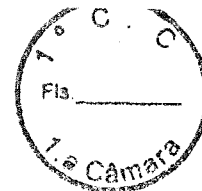
Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo, eis que foi remetido via "AR" na data de 14 de janeiro de 2004, a despeito de o contribuinte ter protocolado o mesmo documento na data de 15 de janeiro de 2004, portanto, depois de ultrapassado o prazo previsto no art. 33 do Decreto n. 70.235/72.

Conforme se verifica dos autos, preliminarmente a Recorrente argüiu a nulidade do auto de infração, ao argumento de que por ocasião do lançamento a exigência encontrava-se suspensa por força do Recurso de Apelação no Mandado de Segurança Coletivo proposto pela ABRAPP, argüição esta que afasto de plano, eis que o lançamento procedido nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário destinado a prevenir a decadência, não é causa de nulidade do lançamento, *ex vi* do disposto no art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

E não poderia ser diferente, vez que, mesmo que o débito venha posteriormente a ser declarado judicialmente como devido, não haveria mais como se efetuar qualquer lançamento depois de ultrapassado 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, por já se encontrar extinto o direito do Fisco de lançar e cobrar o respectivo crédito, haja vista que pelos princípios que regem a decadência do direito da Fazenda lançar, o prazo decadencial não se suspende ou se interrompe, nem mesmo com a interposição de ação ou medida judicial para discutir com quem está o direito.

Quanto às matérias de mérito argüidas pela Recorrente, me abstenho em analisá-las por considerá-las prejudicadas, tendo em vista a questão não ventilada pela Recorrente em seu recurso voluntário, qual seja, a decadência do direito do fisco constituir a exigência via lançamento de ofício, mas por se tratar de hipótese de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), é dever da autoridade administrativa conhecer de ofício independentemente tenha o contribuinte argüida ou não referida matéria, tendo em vista o princípio da legalidade e moralidade administrativa que rege a atividade administrativa.



De fato, embora tal alegação não tenha sido trazida à baila pela Recorrente em nenhum momento dos autos, o que se verifica é que se exige no lançamento ora guerreado a Contribuição Social sobre o Lucro com fatos geradores ocorridos no primeiro, segundo e terceiro trimestres do ano-calendário de 1997, tendo, portanto ocorrido à decadência do direito do Fisco constituir o referido crédito tributário, uma vez que o termo inicial para a contagem do prazo para que se opere a decadência seriam os dias 1º/04/1997, 1º/07/1997 e 1º/10/1997, em relação às apurações do primeiro, segundo e terceiro trimestres de 1997, e findo nos meses de abril, julho e outubro de 2002, respectivamente, ao passo que o lançamento só ocorreu no mês de dezembro de 2002, *ex vi* do disposto no § 4º, do art. 150 do CTN.

Por seu turno, questão outra se apresenta ao se declarar de ofício decadente a exigência da CSLL relativo aos trimestres acima, eis que há entendimento contrário em relação à aplicação do § 4º, do art. 150 do CTN, tendo em vista a regra disposta no art. 45 da Lei n. 8.212/91, que prevê o prazo de dez anos para o Fisco constituir referida contribuição.

Com a devida *vênia* do entendimento esposados por aqueles que entende que o Fisco tem 10 (dez) anos para constituir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ousou discordar por uma razão muito simples, eis que se trata aqui de aplicação de artigo de lei ordinária (art. 45, da Lei nr. 8.212/91), que tenta alongar o prazo decadencial de 5 (cinco) para 10 (dez) anos para o fisco constituir o crédito tributário, em detrimento de mandamento constitucional que fixa as exigências para o respectivo exercício de competência típicas de legislador ordinário, em especial, quando se tratar de matérias com reserva de lei complementar, caso da decadência.

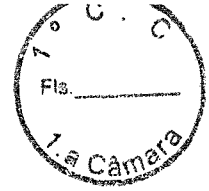
De fato, para evitar conflitos de competência, em matéria tributária entre os entes tributantes e garantir um mínimo de segurança jurídica, a Constituição Federal, no seu art. 146, dispôs:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – (...);

II – (...);

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



- a) (...);
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- ...”.

Neste diapasão, a Lei n. 5.172/66 (CTN), com status de lei complementar, recepcionada que foi pela Constituição Federal/88 como norma geral de direito tributário, dispõem nos seus arts. 150, § 4º. e 173, *verbis*:

“Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º. (...).

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

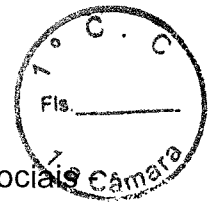
“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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.

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

Portanto, tendo a Constituição Federal estabelecido que cabe a lei complementar a função de determinar os prazos de decadência e prescrição, e tendo o Código Tributário Nacional, com status de lei complementar, estipulado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º.), ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I), e de outra parte, por ter o art. 45, da Lei 8.212/91, estipulado o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a Seguridade Social constituir seus créditos, a questão que se coloca é: qual a norma que deve ser aplicada para efeito da contagem do prazo



decadencial na constituição de créditos tributários relativos as contribuições sociais abstraído-se da questão “para a Seguridade Social constituir seus créditos” - e ficarmos tão somente no plano da aplicação das normas jurídicas?

A esta indagação não tenho a menor dúvida em apontar o Código Tributário Nacional; a uma porque em consonância com a Lei Maior; a duas porque hierarquicamente superior a Lei n. 8.212/91; a três porque falta a referida lei ordinária competência para tratar da matéria relativo a decadência e prescrição.

A verdade é que, como limitações do legislador ordinário, as normas gerais não podem tomar-se como regras didáticas, porque são comandos dirigidos ao legislador em benefício do contribuinte, mesmo quando simplesmente conceituam uma figura jurídica de modo diverso de como é definida pela doutrina predominante.

De fato, as contribuições sociais, espécies tributárias, por constituírem receitas derivadas, compulsórias e consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos, sujeitam-se às normas gerais estabelecidas por lei complementar, razão pela qual, por força da remissão do art. 149 da Carta Magna, estão elas adstritas ao Código Tributário Nacional, não podendo, portanto, lei ordinária fixar prazo decadencial diferente dos estabelecidos nos arts. 150, § 4º. e 173 do CTN.

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 artigo 45 da Lei n. 8.212/91 que prevê o prazo de 10 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”.



Mais recentemente (14/06/2005), a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Resp n. 694.678-PR, proposto pela Fazenda Nacional, por unanimidade de votos sepultou a pretensão da Fazenda Nacional em ver alongado o prazo para a constituição de créditos relativos as contribuições sociais, conforme se depreende parcialmente da ementa abaixo, vejamos:

“.....

*6. in casu, considerando-se que os débitos relativos à **COFINS**, objeto da presente irresignação, referem-se à maio de 1992, e que o respectivo auto de infração foi lavrado somente em novembro de 1999, consoante assentado pelas instâncias ordinárias, não merece acolhida a pretensão da recorrente, porquanto efetivado o lançamento após o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, previsto no art. 150, § 4º., do Código Tributário Nacional.”*

Logo, aplicando-se no presente caso o disposto no artigo 150, §4, do CTN, eis que inaplicável o disposto no art. 173, I, do referido diploma legal, tendo em vista a inoccorrência de dolo, fraude ou simulação, não remanesce dúvida que por ocasião do lançamento (26.12.2002), já havida exaurido o direito do Fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, para os fatos geradores ocorridos no primeiro, segundo e terceiro trimestres do ano-calendário de 2002.

Por último, deve ficar aqui consignado que não se trata de análise da constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, matéria esta sabida de reserva absoluta do Supremo Tribunal Federal, mas sim da aplicação de dispositivo do Código Tributário Nacional que se sobrepõe a qualquer outra prevista em lei ordinária, principalmente a que trata das hipóteses de prescrição e decadência, por ser de reserva absoluta de lei complementar (CF, art. 146, inciso III, alínea b) conforme já acima explicitado, independentemente tenha a referida lei sido expungida ou não do nosso ordenamento jurídico, porquanto inadmissível a autoridade administrativa aplicá-la em detrimento de normas superiores plenamente em vigor.



A vista do acima exposto, reconheço de ofício a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário objeto do presente recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2006


VALMIR SANDRI

