



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA**

Processo nº 10768.100299/2002-53
Recurso nº 101-140.153 Especial do Procurador
Matéria CSLL
Acórdão nº 01-05.881
Sessão de 23 de junho de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PORTUS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO - CSLL

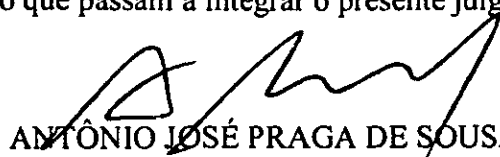
Ano-calendário: 1997

CSLL - DECADÊNCIA - A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem natureza de tributo e sujeita-se à modalidade de apuração por homologação. A ausência ou insuficiência de recolhimento não desnaturaliza o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não crédito tributário devido. Em razão da sua natureza e modalidade originária de apuração, para a CSLL aplica-se a regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma do 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.


ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUSA

Presidente


KAREM JUREIDINI DIAS

Relator

25 AGO 2008 

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, HUGO CORREA SOTERO (Substituto convocado), MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, KAREM JUREIDINI DIAS e VALMIR SANDRI (Substituto convocado).



Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado em 20/11/2009 pela Fazenda Nacional, com base no artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes então vigente (Portaria nº 55/98), contra o acórdão nº 101-95.401, proferido pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo se refere a auto de infração lavrado para constituição de crédito de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativa ao 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 1997. Não foi imposta multa qualificada. A ciência foi dada ao contribuinte em 26/12/2002 (fls. 193).

Impugnado o lançamento (fls. 206/238), a Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – RJ julgou parcialmente o lançamento (fls. 329/349), nos termos da seguinte ementa:

“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 do Auto de Infração e nem dá causa à 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 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 de matéria submetida apenas ao julgador administrativo, a este cabe conhecer de ambas as questões suscitadas, não obstante a prevalência da tutela superior e autônoma do Poder Judiciário.

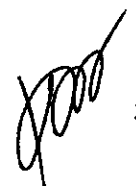
Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Exercício: 1997

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

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

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



A base de cálculo da CSLL devida pelas EFPPs é o resultado positivo (superávit), apurado no encerramento do período, ajustado na forma da legislação de regência.

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

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.

Adveio então o Recurso Voluntário do contribuinte (fls. 521/550), em que reitera os argumentos apresentados em sua Impugnação, trazendo, ainda, novas alegações.

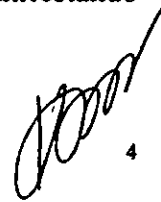
O acórdão do Conselho de Contribuintes (fls. 618/631) acolheu, por maioria de votos, a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Conselheiro Relator. Segundo entendimento exarado naquele acórdão, para às contribuições sociais são aplicáveis as disposições contidas no Código Tributário Nacional, especialmente a regra de decadência de 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Desta forma, aplicou-se o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, para efeito da contagem do prazo decadencial.

Ademais, foram citadas decisões do Poder Judiciário (Arguição de Inconstitucionalidade nº 63.912, incidente no AI nº 2000.04.01.092228-3/PR), inclusive do Superior Tribunal de Justiça (Resp nº 694.678-PR) para embasar o Acórdão proferido, que entendeu inaplicável, *in casu*, o prazo previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial contra o r. acórdão (fls. 634/649), alegando (i) não caber ao Conselho de Contribuintes deixar de aplicar o artigo 45 da Lei 8.212/91, uma vez que estaria decretando a sua inconstitucionalidade, o que é contrário a sua Competência (artigo 22A do Regimento Interno do CSRF); (ii) neste sentido, afastar a aplicabilidade de lei significa declarar sua inconstitucionalidade, consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal; (iii) o artigo 45 da Lei 8.212/91 é norma especial frente ao artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, e, como este mesmo diploma admite a edição de normas específicas sobre o prazo decadencial, inexistente qualquer conflito entre essas disposições, tendo a Lei nº 8.212/91 fixado legalmente o prazo decadencial de 10 (dez) anos para as contribuições sociais, conforme jurisprudência judicial.

O exame de admissibilidade foi realizado (fls. 646), determinando o SEGUIMENTO do Recurso Especial.

O contribuinte foi cientificado em 18/12/06 (fls. 649/650), não se manifestando nos autos.



Em 03/12/2007 os autos foram a esta Relatora distribuídos.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Karem Jureidini Dias, Relator

O Recurso Especial reúne todos os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação de regência e lhe foi dado seguimento em despacho de admissibilidade, pelo que dele conheço.

O presente processo versa sobre autuação de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativa ao 1º, 2º e 3º trimestre de 1997. As respectivas declarações foram entregues em 03/06/1998 (fls. 07). A ciência do lançamento foi dada ao contribuinte em 26/12/2002 (fls. 193).

Tal lançamento de ofício foi afastado pelo r. acórdão recorrido, o qual reconheceu de ofício a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário. Contudo, entende a Fazenda Nacional ser aplicável ao caso as disposições da Lei nº 8.212/91, que teria legalmente fixado o prazo decadencial de 10 (dez) anos para as contribuições sociais, alegando, ainda, que o acórdão combatido seria nulo, pois, o colegiado teria extrapolado sua competência ao julgar inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Tendo em vista tais fatos, o primeiro ponto que deverá ser analisado, imprescindível para a solução do presente caso, é a natureza jurídica da CSLL, o que determinará o prazo decadencial a ser aplicado.

Determina 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:

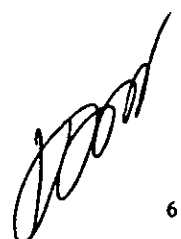
“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

[...]

c) o lucro;

[...]”



Tem-se, pois, que a CSLL é uma contribuição destinada a financiar a seguridade social, juntamente com outras contribuições, tais como a Contribuição ao PIS e a COFINS, 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 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 espécie de tributo e, por assim ser, deve 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*:

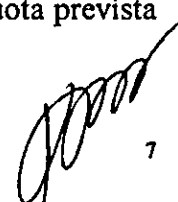
"A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (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, da própria 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.

Outro aspecto importante a ser analisado é o método de apuração do tributo aplicado à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. O Código Tributário Nacional adotou três modalidades distintas de apuração de tributos, sendo elas: modalidade por declaração (artigo 147), modalidade de ofício (artigo 149) e modalidade por homologação (artigo 150). Atualmente, a modalidade mais comum é a do "autolancamento", ou modalidade por homologação, na qual é outorgada ao contribuinte a tarefa de providenciar a constituição do crédito tributário, mediante a introdução no ordenamento jurídico de norma individual e concreta que, em seu conseqüente, apura a base de cálculo do tributo, aplica a alíquota prevista em lei e identifica os sujeitos passivo e ativo.



A sistemática de apuração por homologação é regida pelo artigo 150 do Código Tributário Nacional, o qual, em seu parágrafo 4º, impõe à Autoridade Administrativa o prazo de 5 (cinco) anos para homologação dos procedimentos adotados pelo particular. Decorrido tal prazo, serão tacitamente homologados os procedimentos de apuração do tributo.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, assim como a grande maioria dos tributos hoje previstos no sistema tributário brasileiro, é tributo sujeito à apuração por homologação, sendo aplicáveis, pois, as disposições do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional. Portanto, as premissas iniciais para análise do presente caso estão firmadas: a CSLL é Contribuição Social prevista no artigo 195 da Constituição Federal e que, de acordo com o artigo 149 da Lei Maior, enquadra-se na categoria de tributo, devendo obediência às disposições do Código Tributário Nacional, Lei Complementar que determina as normas gerais de aplicação tributária no país, inclusive o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a autoridade administrativa analisar os procedimentos adotados pelo contribuinte, na constituição do crédito tributário, cabendo a ela homologá-los ou não.

No presente caso, contudo, 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 TÉRCIO 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

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

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, 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 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.

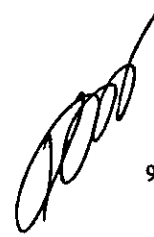
1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre 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."

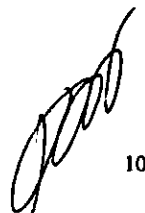
Nesse sentido ainda decidiu monocraticamente o Excelentíssimo Senhor Ministro Marco Aurélio, nos autos do Recurso Extraordinário nº 552.710-7, baseando-se em jurisprudência pacífica da Corte Suprema, no seguinte sentido, *verbis*:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRAZOS DECADENCIAL E PRESCRICIONAL – REGÊNCIA - ARTIGOS 45 E 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.

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, 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."

Ademais, o Supremo Tribunal Federal, em decisão recente, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que fixou em dez anos o prazo prescricional das contribuições da seguridade social, conforme se extrai de notícia publicada no sítio do Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008:

"Contribuições sociais: apenas lei complementar pode alterar prazos de prescrição e decadência.

Os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceram, na tarde desta quinta-feira (11), que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária – como prescrição e decadência, incluídas aí as contribuições sociais. A decisão se deu no julgamento dos Recursos Extraordinários (REs) 55664, 559882, 559943 e 560626, todos negados por unanimidade.

Os ministros declararam a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que havia fixado em dez anos o prazo prescricional das contribuições da seguridade social, e também a incompatibilidade constitucional do parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77, que determinava que o arquivamento das execuções fiscais de créditos



tributários de pequeno valor seria causa de suspensão do curso do prazo prescricional.

O entendimento dos ministros foi unânime. O artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, afirma apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária. Como é o entendimento pacífico da Corte que as contribuições sociais são consideradas tributos, a previsão constitucional de reserva à Lei Complementar para tratar das normas gerais sobre tributos se aplica a esta modalidade.

(<http://www.stf.gov.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=90968>, acessado em 12/06/2008)".

Não bastasse, foi também recentemente 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.

Também já se pronunciou essa C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisões assim ementadas, *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)

Portanto, tendo em vista a linha argumentativa exposta acima, 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 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com os artigos 150, § 4º e 156, inciso V, do Código Tributário Nacional.

Ainda, afasto a nulidade apontada pela Fazenda Nacional no que tange à extrapolação de competência pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, tendo em vista que se baseou em orientação do plenário do Supremo Tribunal Federal, no que tange ao reconhecimento da característica tributária da CSLL, aplicando-se a legislação de regência do Sistema Tributário Nacional, qual seja, o Código Tributário Nacional, inadmitindo a aplicação do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 apenas na hipótese de tributo sujeito à apuração por homologação, apoiando-se, inclusive, em decisão plenária do Superior Tribunal de Justiça.

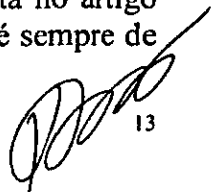
Porém, mesmo que assim não fosse, outra razão suporta a inaplicabilidade, *in casu*, do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que disciplina uma situação específica, não tratada nos presentes autos. Vejamos.

A redação do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 está em consonância com a redação do artigo 173 do Código Tributário Nacional no que tange ao início da contagem do prazo decadencial destinado à Fazenda Pública para constituição de crédito tributário, diferenciando-se deste apenas no prazo determinado, qual seja, de 10 (dez) anos, enquanto o Código Tributário Nacional preceitua, para aquela hipótese, o limite temporal de 5 (cinco) anos.

Se assim é, o artigo 45 da Lei 8.212/91 não pretende alterar o prazo decadencial para os casos que se enquadram no prazo previsto artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, mas tão somente o prazo decadencial para os casos previstos no artigo 173 do mesmo *codex*.

Sobre este aspecto, importante lembrar que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é regida pelo disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, por se tratar de tributo sujeito à apuração por homologação.

Não compartilho da tese de que sempre que se tratar de lançamento de ofício efetuado, portanto, pela Administração Pública, a regra aplicável é aquela prevista no artigo 173 do Código Tributário Nacional. Isto porque, o lançamento propriamente dito é sempre de



13

ofício, sob pena de se negar vigência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (...)”.

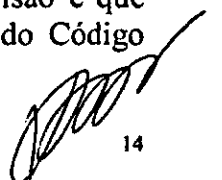
Em interpretação sistemática das normas existentes no Código Tributário Nacional em relação de coordenação, extrai-se que as modalidades previstas na Seção II do Código referem-se a modalidades de apuração do tributo. Ou seja, o tributo pode ser constituído e apurado pelo contribuinte, por meio de expedição de norma individual e concreta com força de lançamento, ou o tributo pode ser constituído e apurado pela autoridade administrativa, por meio do lançamento propriamente dito.

Para efeito de escolha entre a aplicação da norma decadencial prevista no artigo 150 ou no artigo 173, ambos do Código Tributário Nacional, deve-se verificar a forma de apuração originariamente prevista para o tributo em análise. O lançamento, portanto efetuado pela autoridade administrativa, é resultado de uma das duas operações: ou da não homologação da apuração efetuada pelo contribuinte, ou da apuração a que está originariamente obrigada, em atividade vinculada, a Administração Pública. Para esta última hipótese, existe previsão no inciso I do artigo 149 do Código Tributário Nacional, enquanto que para a modalidade de apuração por homologação, aplicam-se outras previsões para o lançamento, como aquelas dos incisos II e III, ambos do mesmo dispositivo legal. Os incisos se prestam justamente a demonstrar as diferentes situações, uma coisa é o lançamento de ofício como modalidade originária, outra coisa é o lançamento de ofício efetuado em revisão de apuração que ficou originariamente a cargo do contribuinte.

A meu ver, admitir que o fato de haver lançamento por parte da autoridade administrativa, em razão da não homologação da apuração efetuada pelo contribuinte, substitui a modalidade de apuração prevista para um tipo de tributo, implica em negar vigência ao disposto no artigo 149 e também ao disposto no artigo 150, § 4º, ambos do Código Tributário Nacional. Ainda, importa essa interpretação em tornar sem efeito a disposição última do citado artigo. Isto porque, o referido dispositivo legal expressamente determina que é apenas no caso de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação que, na modalidade de apuração por homologação, este prazo se desloca para aquele disposto no artigo 173, inciso I, do mesmo Código.

Ora, nos casos de apuração por homologação apenas haverá constatação de dolo, fraude ou simulação se houver lançamento de ofício, mas nem sempre que há o lançamento de ofício existe a constatação de dolo, fraude ou simulação. Assim, se a norma legal especifica as hipóteses em que o prazo previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional se desloca para aquele previsto no artigo 173 do mesmo código, então tal prazo não pode ser aplicado para qualquer lançamento de ofício, senão apenas nos casos em que ocorrer lançamento de ofício que implique em não homologação do procedimento adotado pelo contribuinte e com constatação de dolo, fraude ou simulação. O prazo previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional é também aplicável aos tributos cuja modalidade de apuração é originariamente de ofício, conforme dispõe o inciso I do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Do exposto, entendo que o artigo 173 do Código Tributário Nacional se refere apenas a prazo decadencial para os tributos sujeitos à apuração pela modalidade originária de lançamento de ofício ou para os lançamentos efetuados em procedimento de revisão e que impliquem em constatação de dolo, fraude ou simulação. Já o artigo 150, § 4º do Código



Tributário Nacional assevera norma decadencial para os tributos cuja forma de apuração é a de homologação, como é o caso da CSLL.

Pois bem, ao dispor sobre decadência, a Lei nº 8.212/01 estabeleceu o prazo de 10 (dez) anos, apenas para os casos em que se tratar de tributo sujeito à forma de apuração prevista no artigo 173 do Código Tributário Nacional. Dessa maneira, ao deixar de reproduzir as disposições do artigo 150, § 4º do mesmo *codex*, este não foi afetado, permanecendo o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para os tributos sujeitos à apuração por homologação. A ausência ou insuficiência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não a obrigação de pagar o tributo.

Oportuno, neste ponto, lembrar a brilhante decisão da Conselheira Tânia Koetz Moreira, por ocasião da prolação do Acórdão nº 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.

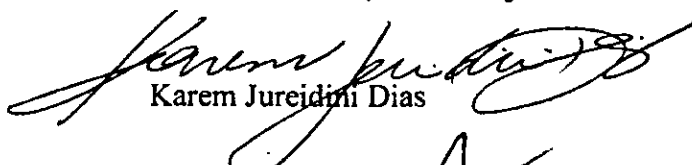
Note-se que a homologação do lançamento, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, se dá em cinco anos contados do fato gerador, se a lei não fixar prazo diverso. Ora, a Lei nº 8.212/91 não fixa qualquer prazo para homologação de lançamento, no caso das contribuições para a Seguridade Social. Deve prevalecer, 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."

Neste passo, concordo com o acórdão recorrido que em se tratando de apuração trimestral, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial é 1/04/1997, 01/07/1997 e 01/10/1997 em relação, respectivamente, as apurações do 1º, 2º e 3º trimestres de 1997. Desta forma, o término do prazo decadencial contado conforme o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional seriam os mesmos meses do ano-calendário de 2002. Ora, se o lançamento só foi notificado ao contribuinte em dezembro de 2002, verifica-se a decadência desses lançamentos, já que o último prazo decadencial, *in casu*, expiraria em outubro de 2002.

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 23 de junho de 2008


Kareem Jureidini Dias
