



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10835.001842/2001-17
Recurso nº : 132.456
Matéria : CSL – Anos: 1993 a 1995
Recorrente : ATS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 13 de agosto de 2003
Acórdão nº : 108-07.481

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA - Merece ser rejeitada, quando não resultar configurado prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa.

DECADÊNCIA – CSL – COFINS – A criação dos tributos, modo de apuração e a extinção do crédito tributário estão no campo privativo das competências cometidas aos entes tributantes, espaço reservado na Constituição Federal, que nenhuma lei complementar pode restringir ou anular. O prazo decadencial das contribuições sociais é regulado pelo artigo 45 da Lei 8212/1991.

OMISSÃO DE RECEITA – SALDO CREDOR DE CAIXA – Legítima a imposição, quando resultar comprovada a existência de saldo credor de caixa.

Preliminar de cerceamento de direito de defesa rejeitada.

Preliminar de decadência rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ATS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira (Relator), Helena Maria Pojo do Rego (Suplente convocada), José Henrique Longo e Mário Junqueira Franco Júnior e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

rcs

Processo nº. : 10835.001842/2001-17
Acórdão nº. : 108-07.481



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 12 SET 2003

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO e JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA. Ausente justificadamente a Conselheira TÂNIA KOETZ MOREIRA.

Processo nº. : 10835.001842/2001-17

Acórdão nº. : 108-07.481

Recurso nº : 130.456

Recorrente : ATS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.

RELATÓRIO

ATS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, com inscrição no C.N.P.J. sob o nº 57.325.631/0001-06, estabelecida na Fazenda Santinho, zona Rural, Bairro Saltinho, município de Rancharia (SP), inconformada com a decisão de primeira instância, através da qual se obteve o julgamento de parcial procedência referente ao presente lançamento fiscal, relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, anos-calendário de 1993, 1994 e 1995, vem recorrer a este Egrégio Colegiado.

A matéria objeto do litígio diz respeito à omissão de receitas e a conseqüente falta de recolhimento da CSLL devida, conforme narrado no auto de infração, correspondente aos anos de 1993, 1994 e 1995:

1 – falta de pagamento da CSLL devida sobre receitas omitidas;

2 – falta de recolhimento da CSLL incidente sobre o resultado apurado no período de 01/01/94 a 31/12/94;

3 – falta de recolhimento da CSLL sobre receitas não declaradas;

4 – falta de recolhimento da CSLL sobre ganhos de capital e demais resultados apurados na alienação de bem integrante do ativo permanente.

Os fatos acima descritos foram enquadrados nos arts. 1º e 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; art. 2º da Lei nº 7.856/89; arts. 38, 39, 40, 43 e parágrafos da Lei nº 8.541/92; art. 3º da Lei nº 9.064/95; art. 57, parágrafo 1º, "a", "b", e "d", da Lei nº 8.981/95 c/c art. 1º da Lei nº 9.065/95.



Tempestivamente impugnando (fls. 251/260), a empresa alega, em síntese, o que segue.

Primeiramente, ressalta o contribuinte que optou pelo sistema do lucro presumido nos anos-calendários de 1993 e 1995, e pelo lucro real no ano-base de 1994.

Ainda em preliminar, alega a ocorrência de cerceamento de defesa, tendo em vista que a autoridade fiscal teria convertido em fiscalização o que deveria ter sido uma diligência, sem ter concedido à empresa o direito de esclarecimento dentro de um prazo mínimo necessário, violando o art. 5º, inciso LV, da CF/88.

Além disso, argüi ter ocorrido a decadência do crédito exigido, confirmando-se pelo fato de que a fiscalização deixou de exigir o crédito relativo ao IRPJ e IRRF, referente à parcela de receita considerada e a qual deu origem à exigência relativa à CSLL.

A fiscalização fundamentou o presente lançamento na Lei nº 8.212/91, para garantir-se do prazo decadencial de 10 anos para as contribuições sociais. Todavia, a jurisprudência mansa e pacífica desse Conselho de Contribuintes manifesta-se no sentido da não aplicabilidade da referida lei em matéria de decadência tributária. Fez citações e referências a vários acórdãos para corroborar com sua tese.

No mérito, contestou a exigência referente ao saldo credor de caixa, alegando que houve o recebimento em 21/06/1994, com o correspondente depósito bancário, sendo que a emissão das notas fiscais respectivas ocorreu em 29/06/1994, cobrindo perfeitamente o saldo credor apontado no relatório fiscal.

Handwritten signatures, likely initials, appearing to be 'H.' and 'Gal'.

Processo nº. : 10835.001842/2001-17
Acórdão nº. : 108-07.481

Aduziu que na atividade da empresa é rotineiro efetuar negócios de venda de gado, ocasião em que o comprador realiza o pagamento, porém a entrega do gado adquirido demora alguns dias para ser realizada em razão dos atestados de vacinação e emissão de notas fiscais para o transporte, consoante exigências das diferentes Secretarias de Estado.

Insurgiu-se, ainda, contra a multa qualificada, alegando que em nenhum momento a empresa teria agido de má-fé, pois o fato de os valores escriturados não coincidirem com os declarados não pode dar causa à conclusão de dolo.

Sobreveio a decisão do juízo de primeira instância, que assim decidiu (fls. 265/278):

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A ciência de termo de verificação fiscal com descrição dos fatos que deram origem ao lançamento e o acesso a todos os elementos constantes do processo e referenciados na descrição dos fatos, aliados à demonstração do pleno conhecimento das irregularidades contestadas na impugnação apresentada afastam a conjectura de cerceamento do direito de defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995

Ementa: DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

O direito da Administração constituir o crédito tributário relativamente às contribuições sociais decaiu em dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, conforme determina a legislação de regência.

Assunto: contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL ano-calendário: 1993, 1994, 1995.

Processo nº. : 10835.001842/2001-17
Acórdão nº. : 108-07.481

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. DELIMITAÇÃO DA LIDE.
A matéria da impugnação situa-se fora dos limites da lide, descabendo a sua apreciação pelo órgão julgador e consolida-se administrativamente.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.
A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição social, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício.

MULTA QUALIFICADA.

Inocorrendo nos autos qualquer referência à presença, em tese, dos elementos caracterizadores de dolo ou fraude, é incabível a aplicação de multa qualificada.

Lançamento Procedente em Parte.”

Irresignada com a decisão do juízo singular, na matéria em que se manteve o crédito tributário, o contribuinte apresenta recurso voluntário (fls. 287/298), ratificando as razões apresentadas na impugnação.

Tocante ao depósito recursal equivalente a 30% do crédito fiscal foi procedido o arrolamento de bens indicados através do processo 10835.001631/2002-57.

É o relatório.

H.

GD

Processo nº : 10835.001842/2001-17
Acórdão nº : 108-07.481

V O T O V E N C I D O

Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Inicialmente merece ser rejeitada a preliminar de cerceamento de direito de defesa, tendo em vista que o sujeito passivo exerceu plenamente sua defesa, não se verificando nenhum óbice que dificultasse a consecução de tal fim.

De outra forma, merece ser acolhida a preliminar de decadência suscitada, considerando a jurisprudência deste Colegiado vem consagrando o prazo de cinco anos para o lançamento tributário após a ocorrência do fato gerador e, no caso em exame, o Auto de Infração data de 17/12/2001 e corresponde às exigências fiscais dos anos de 1993, 1994 e 1995, relativas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É cristalino o atual entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste 1º Conselho de Contribuintes de que somente até o ano de 1991 o lançamento do tributo (IR ou CSL) era por declaração (e teria início no 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado), e que a partir desse período – como é o caso em tela – o lançamento é considerado por homologação.



Processo nº. : 10835.001842/2001-17
Acórdão nº. : 108-07.481

Assim, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, é extinto o crédito tributário pela decadência, se expirado o prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

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

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

- I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;
- II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

A reflexão necessária foi muito bem exposta no voto da eminente Conselheira Tania Koetz Moreira (Acórdão 108-06.992), cujo trecho abaixo transscrito 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 os anos de 1994 e 1995, 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 17/12/2001.

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

De mais a mais, não há que se falar em prazo decadencial de 10 anos para as contribuições sociais, previsto na Lei 8.212/91, uma vez que somente lei complementar pode estabelecer limitações ao poder de tributar (Constituição Federal, art. 146, II), inclusive acerca de decadência (inciso III, b), e, no atual sistema jurídico, a norma desse nível hierárquico que estabelece a decadência para tributos é o Código Tributário Nacional, e lá está previsto o prazo de 5 anos (art. 150, § 4º). Nesse sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Colegiado na sessão de 17/4/2001 (Acórdão CSRF/1-3.348), além de outras oportunidades (v.g. CSRF/1-3.906).

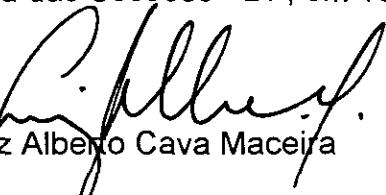
Uma vez rejeitada a preliminar de decadência por este colegiado passo a examinar o mérito, onde a Recorrente cingiu-se a contestar somente a matéria relativa à exigência por saldo credor de caixa.

Processo nº. : 10835.001842/2001-17
Acórdão nº. : 108-07.481

Ao apreciar a imposição verifica-se que efetivamente resultou comprovado o saldo credor de caixa, não logrando a recorrente apresentar documentos para suporte de suas alegações, sendo assim, resta subsistente a exigência em tela.

Diante do exposto, voto por: 1) rejeitar a preliminar de cerceamento de direito de defesa suscitada; 2) acolher a preliminar de decadência argüida; 3) e quanto ao mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.


Luiz Alberto Cava Maceira


VOTO VENCEDOR

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora:

No julgamento do presente recurso fui designada para redigir o voto vencedor no tocante a decadência das contribuições sociais (COFINS e CSL). As exigências estão contidas em autos de infração com fatos imponíveis referentes ao ano-calendário de 1994 e 1995, com ciência da recorrente em 18/12/2001.

Acolheu o digno relator do voto vencido a preliminar de decadência das contribuições exigidas no ano-calendário de 1995. Argumentou a posição da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual já se manifestara por diversas vezes, no sentido de que a contagem deveria respeitar o disposto no CTN, limitando-se a um quinquênio.

Peço vênia para discordar do Ilustre Conselheiro, por entender de forma diversa.

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



das contribuições sociais, segundo a vontade constitucional, integra as contribuições mencionadas na letra c, item I do artigo 195 da Carta Magna. Assim o prazo decadencial se rege pelo artigo 45 da Lei 8212, de 24 de Julho de 1991.

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

(...)

Concordamos em que as chamadas "contribuições previdenciárias" são tributos, devendo, por isso mesmo, obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária".

Também não questionamos que as normas gerais em matéria de legislação tributária devam ser veiculadas por meio de lei complementar.

Temos ainda, por incontroverso que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem disciplinar a prescrição e a decadência tributárias.

O que, porém, pomes em dúvida é o alcance destas "normas gerais em matéria de legislação tributária", que para nós, nem tudo podem fazer, inclusive nestas matérias.

De fato, também a alínea b do inciso III do artigo 146 da CF não se sobrepõe ao sistema constitucional tributário. Pelo contrário, com ele deve se coadunar, inclusive obedecendo aos princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

O que estamos tentando dizer é que a lei complementar ao regular a prescrição e a decadência tributárias deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na carta suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco" para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou(art. 156,V do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (art. 173 e 174 do CTN) - o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá igualmente, elencar - como de fato elencou (art. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado. Todos esses exemplos enquadram-se perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada economia interna, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.

Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas às diretrizes constitucionais. A criação in abstrato de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a

Processo nº. : 10835.001842/2001-17
Acórdão nº. : 108-07.481

decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma, poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricional e decadencial depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política.

Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as "contribuições previdenciárias".

Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das "contribuições previdenciárias" são, agora, de 10(dez) anos, a teor, respectivamente, dos artigos 45 e 46 da Lei 8212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste de constitucionalidade.

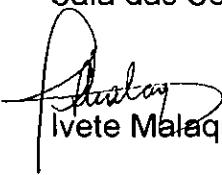
Em outras ocasiões decidi da mesma forma, como exemplo a ementa do Acórdão: 108-06.294, de 09 de novembro de 2000 e mais recente no Acórdão 108-07.325, 19 de março de 2003:

DECADÊNCIA – COFINS – CSL – por força do artigo 45 da Lei 8212/91, o direito de proceder aos lançamentos relativos às contribuições para a CSL e COFINS, extinguem-se após 10 anos, contados do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO/COFINS - A criação dos tributos, modo de apuração e a de extinção do crédito tributário estão no campo privativo das competências cometidas aos entes tributantes, espaço reservado na Constituição Federal, que nenhuma lei complementar pode restringir ou anular. O prazo decadencial das contribuições sociais é regulado pelo artigo 45 da Lei 8212/1991.

São essas as razões que formam meu convencimento no sentido de rejeitar a preliminar suscitada.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.


Ivete Malaquias Pessoa Monteiro