



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	10850.003369/2002-97
Recurso nº	203-123.815 Especial do Contribuinte
Matéria	Cofins
Acórdão nº	02-02.897
Sessão de	28 de janeiro de 2008
Recorrente	DISTRIBUIDORA ZANGIROLAMI LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1994 a 30/09/2002

Ementa: DECADÊNCIA LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DOLO

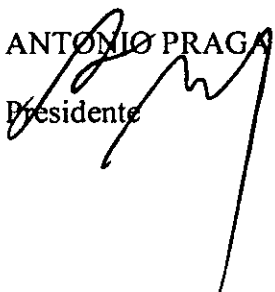
Estando presente o dolo por parte do contribuinte, o prazo para que a Administração Tributária efetue o lançamento de ofício da Cofins desloca-se do art. 150, § 4º do CTN para o art. 45, I da Lei nº 8.212/91.

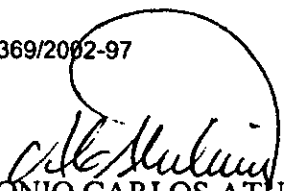
Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, vencidos os Conselheiros vencidos os Conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Maria Teresa Martínez Lopez, Antônio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Leonardo Siade Manzan e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que deram provimento ao recurso. O conselheiro Antonio Praga, que contava a decadência na forma do artigo 173 do CTN, foi vencido em 1ª votação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTÔNIO PRAGA
Presidente





ANTONIO CARLOS ATULIM

Relator

FORMALIZADO EM: 25 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Fabíola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Antonio Carlos Atulim, Antonio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Maria Teresa Martínez Lopez, Emanuel Carlos Dantas de Assis (Substituto convocado), Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Misael Lima Barreto, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Ausentes justificadamente os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Dalton César Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata-se de auto de infração notificado ao sujeito passivo em 09/12/2002 para exigir a Cofins em razão da **insuficiência** de recolhimento (fl. 22 a 26) nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1994 e setembro de 2002.

A Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, rejeitou a preliminar de mérito da decadência por meio do Acórdão nº 203-09.315 (fls. 1147/1156), no qual ficou decidido que o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, estipula que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. **Por unanimidade negou provimento quanto à multa agravada.**

O sujeito passivo interpôs Recurso Especial em 30/04/2004 (fls. 1187/1197) com fulcro na divergência de julgados prevista no art. 32, II, do anexo II à Portaria MF nº 55/98, alegando, em síntese, que a decadência da Cofins está pacificada neste Conselho em cinco anos contados da data do fato gerador da contribuição. Aduz que o auto de infração foi lavrado em 09 de dezembro de 2002, estando os débitos anteriores a 09 de dezembro de 1997 atingidos pela decadência. Reproduz copiosa jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes visando firmar sua tese. Quanto à multa agravada de 150% alega que o acórdão recorrido colide com a legislação tributária, bem como a inocorrência de fraude, sendo que toda apuração da Cofins foi declarada em DCTF e nas DIPJ anual, não havendo omissão ou ocultação do procedimento adotado.

Requer, ao final, a total procedência do recurso.

O recurso foi parcialmente admitido por meio do Despacho nº 248/2004 (fls. 1343), dando seguimento somente à matéria relativa à decadência do direito de apurar e constituir os créditos da Cofins.

Cientificada em 09/06/2004, a recorrente apresentou Agravo contra parte do despacho que negou admissibilidade do Recurso Especial no que tange à multa agravada de 150%.

O Agravo foi rejeitado pelo Despacho CSRF nº 242/2006 (fl. 1370/1372).

Regularmente notificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões (fls. 1354/1363) alegando, em resumo, que se filia à corrente doutrinária que entende que o CTN foi recepcionado pela nova ordem constitucional, foi editado e continua sendo formalmente lei ordinária. Reproduz decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes onde a tônica é exatamente a possibilidade de ser fixado ou alterado prazo decadencial diverso do estabelecido no Código Tributário Nacional. Alegou que o CTN não dispôs sobre as contribuições sociais e que até a edição da Lei nº 8.212/91 não existia nenhuma norma que cuidasse da decadência do direito ao lançamento dessa espécie tributária. Que tal omissão foi corrigida pela edição da citada lei, que disciplinou o tema no artigo 45. Cita precedente do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a decadência das contribuições sociais passou a ser regida pela Lei nº 8.212/91, cujo prazo é decenal. Alega que descabe o pleito da recorrente em razão da superveniência de lei específica, a qual tem precedência sobre a lei genérica. Reporta-se a acórdãos proferidos pela CSRF e pelo STJ que sustentam o prazo

Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A controvérsia cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado "lançamento por homologação", deve ser contado por uma das regras previstas no CTN ou pela regra prevista no art. 45, da Lei nº 8.212/91. Eis a transcrição dos dispositivos legais que regem a espécie:

O art. 150, § 4º do CTN estabelece o seguinte:

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 O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

(grifei)

O art. 173 do CTN assim estabelece:

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;

E, por fim, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 assim estabelece:

Art. 45. O direito da 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;

(...)

Como se pode observar, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 fixou prazo de decadência para a Seguridade Social “**apurar e constituir seus créditos**” e não um novo prazo para homologação do lançamento diverso daquele referido no art. 150, § 4º do CTN.

Portanto, nas hipóteses em que o contribuinte introduz no sistema norma individual e concreta consistente no autolancamento e sobrevém o fato jurídico da homologação tácita, não há como invocar o art. 45, da Lei nº 8.212/91 para lançar de ofício eventuais diferenças, pois o legislador escreveu no art. 156, VII do CTN que ***Extinguem o crédito tributário: (...) VII o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.***

Entretanto, no caso concreto, a multa qualificada foi mantida por unanimidade de votos, uma vez que ficou comprovada a existência de dolo por parte do contribuinte.

Estando presente a qualificadora, o caso concreto enquadra-se na ressalva do art. 150, § 4º “*(...) salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*”

Nesta hipótese, surge o problema de determinar se o prazo de decadência para lançar as contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social desloca-se para a regra do art. 173 do CTN ou do art. 45, I, da Lei nº 8.212/91.

A escolha entre um e outro dispositivo significa confrontar uma lei ordinária com uma lei complementar em sentido material e tal confronto encerra um juízo de inconstitucionalidade, uma vez que não existe lei ilegal.

De fato, o que existe é lei inconstitucional. Quando ocorre o choque entre lei ordinária e lei complementar o que se tem é uma hipótese de inconstitucionalidade e não de ilegalidade.

No direito pátrio a lei complementar foi concebida pelo constituinte para integrar certas normas constitucionais caracterizadas pela doutrina norte-americana como *not-self executing*, ou como normas de eficácia limitada e normas programáticas, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor José Afonso da Silva. Assim, a lei complementar no direito brasileiro tem natureza ontológico-formal, pois a par de o constituinte ter estabelecido *a priori* as matérias sobre as quais deveria dispor; a lei complementar passou a constar do processo legislativo da União, estabelecendo-se uma maioria qualificada para sua votação e aprovação no parlamento (art. 69 da CF/88). Pode-se dizer seguramente, como fez Paulo de Barros Carvalho, que a própria constituição concebeu uma hierarquia formal e uma hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária, sendo que no caso de choque entre ambas, a solução deve se dar no âmbito do controle de constitucionalidade e não no âmbito dos critérios da Teoria Geral do Direito para dirimir antinomias. É o que alguns constitucionalistas chamam de inconstitucionalidade de segundo grau.

Esta questão já foi enfrentada pelo STJ conforme se observa na seguinte ementa:

↳

**"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN –
CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA-
INCONSTITUCIONALIDADE.**

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ no 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ - Agravo Regimental 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - D.J.U. de 09.02.98)"

Desse modo, por envolver um juízo de inconstitucionalidade, os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a incidência do art. 45, da Lei nº 8.212/91 por suposta incompatibilidade com o CTN, enquanto não atuar o mecanismo de controle da constitucionalidade previsto no art. 102, III, "b" ou no art. 103 da CF/88, sob pena de usurpar a competência do Poder Judiciário.

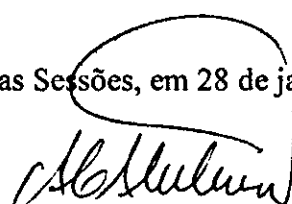
Conquanto o Superior Tribunal de Justiça tenha declarado inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91 no incidente de inconstitucionalidade instaurado no Recurso Especial nº 616.348, a referida decisão não atende aos requisitos do art. 34, parágrafo único, do Regimento Interno da CSRF, para que ela possa ser estendida pela Administração Pública aos demais casos concretos.

Assim, deve prevalecer para o caso concreto a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

No caso, o lançamento foi notificado ao contribuinte em 09/12/2002 e o fato gerador mais antigo remonta a 31/01/1995. Portanto, pela regra do art. 45, I da Lei nº 8.212/91 nenhum período de apuração foi alcançado pela decadência.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2008.


ANTONIO CARLOS ATULIM 