



Ministério da Fazenda
Câmara Superior de Recursos Fiscais
Segunda Turma

Processo nº : 10909.001964/98-19
Recurso nº : 202-111498
Matéria : COFINS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SUPERMERCADO VITÓRIA LTDA.
Recorrida : 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Sessão de : 17 de outubro de 2005.
Acórdão nº : CSRF/02-02.025

COFINS. DECADÊNCIA - O prazo de decadência da Cofins é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE -A sistemática e reiterada declaração a menor da contribuição devida, em valores inferiores aos que seriam apurados de acordo com a escrituração contábil, representa prática de sonegação dolosa, com a finalidade de retardar o conhecimento pela autoridade fiscal das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer que deu provimento parcial ao recurso, apenas para afastar a decadência, e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva que negou provimento ao recurso.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 MAR 2006

Processo nº : 10909.001964/98-19
Acórdão nº : CSRF/02-02.025

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANTONIO CARLOS ATULIM, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, ANTONIO BEZERRA NETO, HENRIQUE PINHEIRO TORRES e ADRIENE MARIA DE MIRANDA. Ausente justificadamente o Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Processo nº : 10909.001964/98-19
Acórdão nº : CSRF/02-02.025

Recurso nº : 202-111498
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SUPERMERCADO VITÓRIA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso do Procurador (fls. 1319 a 1331), admitido pelo despacho de fls. 1333 a 1335, apresentado contra o acórdão não unânime de nº 202-13.562 (fls. 1294 a 1317), da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que deu provimento parcial ao recurso voluntário da interessada, considerando decaídos os créditos tributários cujo fato gerador houvessem ocorrido há mais de cinco anos da data do lançamento e não demonstrada a ocorrência de fraude, para efeito da imposição da multa qualificada.

Na parte que interessa ao presente recurso, a ementa foi a seguinte:

“DECADÊNCIA. RECOLHIMENTO. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e quando houver o contribuinte promovido o recolhimento antecipado da exação, mesmo que a menor, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do CTN, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. MULTA AGRAVADA. FRAUDE FISCAL. Em havendo insuficiência de elementos a suportar a alegação de cometimento de fraude, pelo contribuinte, há de ser reduzida a multa agravada, aplicada ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento). Recurso parcialmente provido.”

No recurso, alegou a Fazenda Nacional que os Conselhos de Contribuintes não poderiam afastar a aplicação das disposições da Lei nº 8.212, de 1991, que estabeleceu o prazo de dez anos para lançamento da Cofins, em consonância com o art. 150, § 4º, do CTN.

Citou ementas de decisões judiciais que consideraram legítima a alteração do prazo decadencial e afirmou que o prazo previsto na Lei seria específico para as contribuições sociais do art. 195 do CTN.

Quanto ao agravamento da multa, contestou a conclusão do acórdão recorrido, pelo fato de ter sido constatada nos autos a hipótese de “inserção de elementos inexatos – em valores substancialmente superiores aos permitidos – em documentos fiscais (...), com o fim de reduzir drasticamente os valores da contribuição a recolher (...)”, fatos que configurariam crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137, de 1990, art. 1º.

Destacou, ademais, a conclusão do Conselheiro Adolfo Montelo, de que “houve cometimento do dolo intencional e continuado”, para negar provimento ao recurso da interessada.

Nas contra-razões (fls. 1.350 a 1.354), alegou que a decisão a respeito da decadência teria sido correta, por estar de acordo com a prova dos autos, e que não teria sido demonstrada a ocorrência da fraude.

Posteriormente, apresentou o requerimento de fls. 1.358 e 1.359, para que as intimações fossem dirigidas ao endereço do seu novo procurador (fl. 1.360).

É o relatório.



VOTO

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES - Relatora

No tocante à decadência, há que se reconhecer, de início, as inúmeras divergências doutrinárias e jurisprudenciais que hoje cercam a espinhosa matéria da decadência no âmbito do Direito Tributário. Com efeito, poucos são os institutos jurídicos a merecer, neste ramo do direito, tão grandes dissensões. Justificável é, portanto, e até mesmo previsível, o quadro que hoje se tem teses de variada ordem, suscitadas, não raramente, a partir de diferenciados ângulos de visualização, conduzem a diferenciadas soluções, transferindo ao sistema uma aparente incongruência exegetica.

Tratando-se de contribuição sujeita a lançamento por homologação, o prazo para extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito é definido pelo CTN, art. 150, § 4º, que, via de regra, o fixa em 5 anos, verbis:

"Art. 150. O lançamento por homologação, (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será 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. "(Grifou-se)

Como se vê, o próprio CTN - que foi recepcionado como lei complementar pela CP/1988 -, ao fixar o prazo decadencial de cinco anos para as exações submetidas a lançamento por homologação, expressamente ressalva aqueles casos em que o legislador ordinário entender de adotar prazos diferenciados. Assim, havendo prazo específico definido em lei ordinária, vale este; em não existindo, vale a regra geral do CTN.

Posteriormente, em consonância com as determinações da Constituição Federal de 1988 acerca da Seguridade Social, foi editada a Lei nº 8.212, de 24 de abril de 1991, dispondo sobre sua organização e estabelecendo, quanto ao prazo de decadência de suas contribuições, que:

"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;

II- (...)"

Em relação ao assunto, o Conselheiro José Roberto Vieira, do Segundo Conselho, apresentava robusta declaração de voto, da qual transcrevo o seguinte:

"Colocamo-nos de acordo, no que concerne ao alcance das normas gerais tributárias veiculadas pela lei complementar, com o esforço de síntese empreendido por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA: a constituição concedeu que o legislador complementar "...de duas, uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária... a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação



tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributaria, ou regularão 'as limitações constitucionais ao poder de tributar'".¹

Convergente é a síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO:

"...normas gerais de direito tributário... são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar... Pode o legislador complementar... definir um tributo e suas espécies ? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência... E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial"². Em idêntico sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES³.

De conformidade com tal amplitude das normas gerais em matéria de legislação tributária, resulta óbvio que não as integram aquelas normas do CTN que especificam os prazos decadenciais, desde que não vocacionadas para dispor sobre conflitos de competência e muito menos para regular limitações constitucionais ao poder de tributar. É o que também conclui respeitável doutrina: "...a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁴); "...tratar de prazo prescricional e decadencial não é função atinente à norma geral... A lei ordinária é veículo próprio para disciplinar a matéria..." (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES⁵);

"...prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente..." (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES⁶). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA⁷ e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA⁸.

Também não pertence ao conjunto das normas gerais tributárias aquela referida no CTN, artigo 150, § 4º: "Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos..." Trata-se aqui, é claro, de lei ordinária da pessoa competente em relação ao tributo sujeito a essa modalidade de lançamento, como no caso do FINSOCIAL. É o magistério coerente de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, debruçado sobre esse dispositivo: "Lei, aí, é a lei ordinária da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, dado que essa matéria se insere na competência legislativa das pessoas constitucionais "⁹.

Enfim, todas as normas que dizem com os prazos decadenciais, bem assim aquelas relativas aos prazos de prescrição, constantes do CTN, ostentam o "status" de lei ordinária. Por todos, a voz respeitável de GERALDO ATALIBA, quando versava tais normas, ao prefaciá-las sobre o tema: "As regras contidas no CTN, a nosso ver, data vênica, são típicas de lei ordinária federal. Tais normas são simplesmente leis federais e não nacionais. Com isso, não obrigam Estados e Municípios. Só a União "¹⁰

Ora, uma vez que os prazos de caducidade do CTN configuram regras de caráter ordinário, inclusive aquele do artigo 150, § 4º, a Lei nº 8.212/91 pode perfeitamente desempenhar o papel daquela lei, ali referida, que fixou um prazo à homologação



¹ Curso..., op. cit., p. 754-755.

² Curso..., op. cit., p. 208-209.

³ Normas..., op. cit., p. 105 e 107.

⁴ Curso..., op. cit., p. 767.

⁵ Normas..., op. cit., p. 111.

⁶ COFINS - Contribuição Social sobre o Faturamento - L. C. 70/91, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 113.

⁷ Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.). Contribuições Sociais - Questões Polêmicas, São Paulo, Dialética, 1995, p. 96 e 100-102.

⁸ Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária: Prescrição e Decadência, Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, IOB, nº 22, nov. 1994, p. 450.

⁹ Lançamento Tributário, 2.ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 395.

¹⁰ Prefácio, in EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, Prescrição e Decadência do Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, RT, 1983, p. VIII.



diverso do previsto no código, exatamente no sentido da ressalva nele contida. Na verdade, a Lei nº 8.212/91 pode não só fixar um prazo diverso para a decadência nos tributos lançados por homologação, com base no permissivo do artigo 150, § 4º, como também pode certamente alterar o prazo decadencial em relação às outras modalidades de lançamento, uma vez que o CTN, no particular, tem eficácia de lei ordinária. Foi o que ela fez, no seu artigo 45, estabelecendo novo período de decadência para as Contribuições destinadas à Seguridade Social em geral, tanto para as hipóteses de lançamento por homologação quanto para as de lançamento de ofício. Aqui a questão fica resolvida pelo critério cronológico para a solução de antinomias no direito interno: "lex posterior derogat legi priori" (MARIA HELENA DINIZ¹¹).

Eis que em relação à caducidade nas Contribuições Sociais para a Seguridade Social, incluindo o PIS, o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, posterior, prevalece sobre o artigo 150, § 4º e 173 do CTN, anterior, alterando-lhes o lapso temporal (de cinco para dez anos) e o termo inicial (da data do fato jurídico tributário — lançamento por homologação - ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado — lançamento de ofício — para esta última data, sempre, tanto no lançamento por homologação quanto no lançamento direto).

E a conclusão a que chega a boa doutrina, a saber: "O prazo decadencial vigente, pois, é de dez anos" (WAGNER BALERA¹²); "...no que tange às contribuições para o custeio da Seguridade Social o prazo prescricional e decadencial é o estabelecido na Lei 8212/91, de 10 anos" (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES¹³); "Portanto, é perfeitamente possível que uma pessoa política legisle ordinariamente sobre prescrição e decadência em assuntos de sua competência, como fez a União pela Lei 8.212/91, em seus artigos 45 e 46... como fez a União no caso das Contribuições Sociais, aumentando de cinco para dez anos o referido prazo" (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES¹⁴); "...entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias' são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46, da Lei 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade" (ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA¹⁵). "

Por fim, ressalto que a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais passou a adotar este posicionamento em relação à Cofins.

Quanto ao agravamento da multa, o acórdão recorrido considerou haver insuficiência de prova em relação à prática de fraude.

A multa qualificada de 150% é aplicada nos casos previstos no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Apesar de referir-se a "evidente intuito de fraude", a lei reporta-se às definições dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que tratam da conceituação de sonegação, fraude e conluio:

¹¹ Conflito de Normas, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39-40.

¹² Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, op. cit., p. 102.

¹³ Normas..., p. 111.

¹⁴ COFINS..., op. cit., p. 112 e 113.

¹⁵ Curso..., op.cit., p. 767.

Processo nº : 10909.001964/98-19
Acórdão nº : CSRF/02-02.025

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Portanto, não somente o evidente "intuito de fraude" implica a incidência da multa qualificada, bastando haver a sonegação dolosa, representada pela "ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (...) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais (...)".

No presente caso, a interessada, sistematicamente, efetuou declarações a menor dos débitos, o que afasta a possibilidade de erro ou culpa. Assim, omitiu, intencionalmente, informações, visando retardar parcialmente o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária.

Com essa conduta, o contribuinte não deixa de cumprir as obrigações acessórias e faz com que o fisco tenha por cumpridas as obrigações principais, de maneira que somente por meio de uma fiscalização específica venha a tomar conhecimento das infrações cometidas.

Ademais, não há possibilidade de ter ocorrido tantos erros ou enganos, relativamente a um longo período de tempo.

Quanto às intimações, não se trata de questão inserida no âmbito do contraditório em questão, especialmente não se trata de matéria submetida à análise da Turma no âmbito da apreciação do recurso.

Com essas considerações, voto no sentido de conhecer do recurso interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional para reconhecer que não ocorreu a decadência e para restabelecer a multa qualificada.

Sala das Sessões, 17 de outubro de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques:
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Grd