



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	10920.000279/2001-92
Recurso nº	201-123407 Especial do Contribuinte
Matéria	COFINS
Acórdão nº	CSRF/02-02.605
Sessão de	23 de janeiro de 2007
Recorrente	HVR EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 28/02/1994 a 31/01/1999

Ementa: 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.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HVR EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS S.A.,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator) e Maria Teresa Martínez Lopez, que deram provimento parcial ao recurso para acolher a decadência em relação aos períodos de apuração ocorridos até março de 1996, Gileno Gurjão Barreto, que deu provimento integral ao recurso, e Flávio de Sá Munhoz que deu provimento parcial ao recurso, para afastar a exigência até o advento da Lei nº 9.718/98, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS

Josefa Maria Coelho Marques:
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
Redatora designada

FORMALIZADO EM: 09 JUN 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO BEZERRA NETO, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, HENRIQUE PINHEIRO TORRES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

GH

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 10/04/2001 para exigir o crédito tributário de R\$ 19.438,53 relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, devida nos períodos de apuração compreendidos entre fevereiro de 1994 e janeiro de 1999.

Segundo a fiscalização, houve insuficiência de recolhimento da contribuição, conforme se depreende da descrição dos fatos (fl. 489), onde foram detectados débitos remanescentes em razão de o contribuinte não ter incluído na base de cálculo da contribuição a receita decorrente da venda de sucatas.

A Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 201-77.879, e por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário, nos termos da ementa seguir:

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. Decai em 10 (dez) anos o direito de a Fazenda Pública, através do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário. Preliminar rejeitada. INCONSTITUCIONALIDADE. Compete ao Poder Judiciário apreciar as arguições de inconstitucionalidade das leis, sendo defeso a esfera administrativa apreciar tal matéria. COFINS. BASE DE CÁLCULO. Receita decorrente de venda de sucata. Mercadoria. Faturamento. Impossibilidade de exclusão da base de cálculo da Cofins. MULTA CONFISCATÓRIA. Falece a alegação da imposição de multa confiscatória em face da aplicação da multa de ofício quando o lançamento está de acordo com a legislação vigente. Recurso negado.

Regularmente notificado daquele acórdão em 27/12/2004 a empresa apresentou recurso especial à CSRF em 11/01/2005, alegando divergência quanto às questões da decadência e da inclusão da receita de vendas de sucatas na base de cálculo da contribuição. Relativamente à decadência, alegou que o prazo é de cinco anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, uma vez que se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação. No tocante à receita de vendas de sucatas, alegou que não se trata de receita operacional e, portanto, não pode integrar a base de cálculo da contribuição. O art. 2º da LC nº 70/91 estabelece que a contribuição deverá incidir sobre o faturamento, assim entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Disse que sucatas não são mercadorias porque elas serão submetidas a um processo de industrialização para se transformarem em novas mercadorias. Acrescentou que seu objeto social não é a venda de sucatas mas sim a fabricação de chassis, peças para veículos, ferramentas e instalações industriais. Portanto, a venda de sucatas é esporádica e tem o objetivo de reduzir custos e não aumentar seu lucro. As sucatas já foram mercadorias e após um processo industrial voltarão a ser, mas nesse ínterim não se enquadram nesse conceito, razão pela qual sua venda não deveria integrar a base de cálculo da contribuição. Acrescentou que nem toda entrada de numerário representa receita e que no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPCAFI está consignado que as vendas de sucatas devem ser representadas como subcontas redutoras dos custos correspondentes. Requereu a reforma do acórdão recorrido e o cancelamento do auto de infração.



Por meio do Despacho nº 201-129 o recurso especial foi admitido pela Presidente da Câmara recorrida quanto às duas divergências alegadas.

Regularmente notificada do despacho que admitiu o recurso especial do contribuinte às fls. 650, a Procuradora da Fazenda Nacional absteve-se de apresentar contra-razões.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator.

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

Relativamente à decadência dos créditos lançados, *ex officio*, nos períodos de fevereiro de 1994 a março de 1996, 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:

11

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.***

Reforça esta interpretação o fato de o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, estabelecer que ***(...) O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.(...).*** O legislador, ao fixar prazo único de cinco anos para a homologação tácita das compensações declaradas à Receita Federal, sem distinguir entre impostos e contribuições sociais, referendou a interpretação acima, pois o Fisco não poderá invocar o prazo do art. 45 da Lei nº 8.212/91, se após cinco anos contados da data da apresentação da declaração de compensação, detectar que houve compensação indevida de contribuições sociais.

Por outro lado, na hipótese de não restar configurado o lançamento por homologação, o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência o fato imponível não terá relevância jurídica para gerar a homologação tácita e a conseqüente extinção do crédito tributário ditada pelo art. 156, VII do CTN.

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

A escolha entre um e outro dispositivo significa confrontar uma lei ordinária e uma lei complementar em sentido material, encerrando tal confronto um juízo de inconstitucionalidade, haja vista 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.

Em suma: em se tratando de contribuições da Seguridade Social, se ocorrer o lançamento por homologação e sobrevier o fato jurídico da homologação tácita, o crédito tributário estará extinto por força do art. 156, VII do CTN. Ao contrário, se não existir autolancamento a ser homologado, não haverá extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, VII do CTN e, neste caso, incidirá a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 até que sua inconstitucionalidade venha a ser declarada pelo STF.

No caso concreto, foram lançados os fatos geradores ocorridos entre fevereiro de 1994 e janeiro de 1999. A descrição dos fatos e os demonstrativos que a acompanham deixaram claro que o auto de infração se refere apenas ao lançamento de diferenças.

Logo, deve prevalecer a regra do art. 150, § 4º do CTN. Neste caso, tendo a notificação do auto de infração ocorrido em 10/04/2001, estão decaídos os fatos geradores do período compreendido entre fevereiro de 1994 a março de 1996.

Relativamente à inclusão das receitas provenientes das vendas de sucata na base de cálculo da contribuição, alegou a recorrente que as sucatas e resíduos não se enquadram no conceito de mercadoria; que a venda de sucatas não constitui seu objeto social e que o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações estabelece que as receitas de vendas de sucatas devem ser contabilizadas em contas redutoras de custo.

O art. 2º da LC nº 70/91 estabelece que o critério material da hipótese de incidência da Cofins que é o "faturamento mensal". O referido artigo ainda define o significado de "faturamento mensal" como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias,

de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza", admitidas apenas as exclusões especificadas no parágrafo único.

Para o deslinde deste processo importa investigar o significado do vocábulo "mercadoria".

Segundo o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, mercadoria é *"qualquer produto (matérias-primas, gêneros, artigos manufaturados etc.) suscetível de ser comprado ou vendido"*.

Para Roque Antonio Carrazza, mercadoria é conceituada como *"(...) bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial (...)"* (in: ICMS. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 38).

Segundo Hugo de Brito Machado *"(...) Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio.(...)"* (in: Aspectos fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, 1997. p. 29.)

E, para Américo Masset Lacombe *"(...) Produto é, portanto, um bem móvel e corpóreo, enquanto que mercadoria tem um conceito mais restrito, pois é um bem móvel, corpóreo, destinado ao comércio (...)"*. (in: Imposto de importação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 18).

Conforme se pode constatar pelos excertos acima transcritos, o conceito de mercadoria é um conceito relativo, ou seja, depende da destinação que for dada ao bem. Se o bem for destinado ao comércio será mercadoria. Caso contrário não será.

Portanto, pouco importa se as sucatas e os resíduos da recorrente serão industrializados, reciclados, revendidos ou consumidos pelo adquirente. O que importa para se enquadrar no conceito é que as sucatas são coisas móveis que foram comercializadas pela empresa.

Conforme alegado pela própria recorrente, as sucatas são restos de matérias-primas que sobram do seu processo produtivo. Em outras palavras: se as sucatas nada mais são do que sobras de matérias-primas, ao vendê-las a recorrente está na verdade revendendo matérias-primas, ou seja, revendendo mercadorias.

Portanto, as receitas de vendas de sucatas são receitas operacionais provenientes da venda de sobras de matérias-primas do processo produtivo e, por tal motivo, integram a base de cálculo da Cofins.

Relativamente ao fato do Manual das Sociedades por Ações recomendar a contabilização das receitas de vendas de sucatas em contas redutoras de custos, a alegação está preclusa por não ter sido prequestionada nos recursos ordinários e nem no acórdão recorrido.



Entretanto, *ad argumentandum*, consultando a segunda edição (1989) da referida obra, verifica-se que no item 25.8 (fl. 395) que os autores, ao tratarem da recuperação de custos no plano de contas, escreveram o seguinte:

"(...) Há alguns tipos de receitas que ficam mais bem classificadas como redução de despesas ou custos a que correspondem, ao invés de serem registradas como outras receitas.

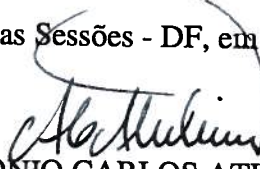
(...) As vendas de sucatas e aparas ou de subprodutos devem ser também apresentadas como subcontas redutoras dos custos correspondentes, quando tais sucatas ou subprodutos forem normais e oriundos do processo produtivo da empresa. Tais tipos de receitas, todavia, quando forem esporádicos, devem ser registrados em outras receitas operacionais.(...)"

Desta transcrição se pode constatar que os próprios autores da obra, professores de contabilidade da Universidade de São Paulo, classificam a receita de vendas de sucatas como receita operacional, sejam estas vendas esporádicas ou não. A única diferença é que se as vendas de sucatas forem habituais devem ser contabilizadas em subcontas redutoras de custo. Se forem esporádicas, a recomendação é de que sejam contabilizadas em "outras receitas operacionais".

A contabilidade é uma ciência que se destina a registrar fatos e, portanto, nada cria. Sua finalidade precípua é servir de instrumento de análise, gerência e decisão. Logo, a recomendação no sentido de que o produto da venda de sucatas seja contabilizado em subconta redutora de custos, não tem o condão de desqualificar juridicamente esta receita como operacional.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apenas para reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores do período compreendido entre fevereiro de 1994 a março de 1996.

Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 2007.


ANTONIO CARLOS ATULIM



Voto Vencedor

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Divirjo do eminente relator no tocante à decadência da Cofins.

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 CF/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- (...)"

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 "*¹

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 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

¹ Prefácio, in EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, Prescrição e Decadência do Direito

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 DINIZ²).

É a conclusão a que chega a boa doutrina, a saber: "*O prazo decadencial vigente, pois, é de dez anos*" (WAGNER BALERA³); "*...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 ESTEVES⁴); "*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 NEVES⁵); "*...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 CARRAZZA⁶). "

No mérito acompanho o relator quanto ao produto da venda de sucatas constituir receita operacional da empresa que deve ser incluída na base da Cofins.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte.

Sala das sessões, 23 de janeiro de 2007.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

² Conflito de Normas, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39-40.

³ Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, op. cit., p. 102.

⁴ Normas..., p. 111.

⁵ COFINS..., op. cit., p. 112 e 113.

⁶ Curso..., op.cit., p. 767.