



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

CSRF
Fl.

Processo nº : 10980.005230/95-01
Recurso nº : RP/203-0.023 (203-101.269)
Matéria : FINSOCIAL
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : FARMACRUZ DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.
Recorrida : 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Sessão de : 16 DE SETEMBRO DE 2002.
Acórdão : CSRF/02-01.155

FINSOCIAL. DECADÊNCIA. Por ter natureza tributária, aplica-se ao Finsocial a regra do CTN aplicada ao lançamento da espécie por homologação preceituada no § 4º do art. 150 do CTN. **Recurso negado.**

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 unanimidade (maioria) de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Relatora), Henrique Pinheiro Torres e Otacílio Dantas Cartaxo. Designado o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer para redigir o voto vencedor.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. 

Processo nº : 10980.005230/95-01
Acórdão : CSRF/02-01.155

Recurso nº : RP/203-0.023 (203-101.269)
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Examina-se recurso especial, formulado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão do Segundo Conselho de Contribuintes que, através do Acórdão nº 203-03.538, de 14 de outubro de 1997 (fls. 326/333), por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto por FARMACRUZ DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA., cuja ementa se transcreve:

“FINSOCIAL – INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO – TRD – MULTA – DECADÊNCIA – A base de cálculo do FINSOCIAL é a receita bruta da venda de mercadorias e serviços, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas na lei. O ICMS está incluso no preço da mercadoria, que, por sua vez, compõe a receita bruta das vendas. Não havendo nenhuma autorização expressa na lei para excluir o valor do ICMS, deve o mesmo compor a base de cálculo do FINSOCIAL. TRD – O Decreto nº 2.194/97 e a Instrução Normativa SRF nº 32/97 fizeram com que os Recursos que requerem a exclusão da incidência da TRD entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991 percam seu objeto, posto que tais instrumentos confirmam o reconhecimento expresso da administração sobre a matéria. MULTA – O lançamento contempla o percentual previsto em Lei, sendo, no entanto, reduzida de ofício para 75%. DECADÊNCIA – É de se excluir os fatos geradores relativos aos períodos de janeiro a junho de 1990, de acordo com o § 4º do art. 150 do CTN. **Recurso parcialmente provido.**

Conforme evidenciam os elementos constitutivos do presente processo, a empresa acima identificada foi autuada pela falta de recolhimento da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL do período de janeiro de 1990 a março de 1992.

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa, através da Decisão 2.148/96 (fls. 275/289) julgou parcialmente procedente a exigência do crédito tributário.

Insurgindo-se contra a decisão acima mencionada, a recorrente interpôs recurso voluntário tempestivo de fls. 292/319, reiterando o pedido de cancelamento das contribuições lançadas de janeiro a agosto de 1990, argumentando que o prazo decadencial é de cinco anos. Insiste na tese sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do FINSOCIAL. Solicita a exclusão da TRD do período de 01/02/91 a 31/12/91, entendendo ser ilegal a sua exigência como juros de mora e a aplicação da multa de mora de 20%, tal como prevista no art. 59 da Lei nº 8.383/91.

Tendo o Colegiado da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 203-03.538, de 14 de outubro de 1997, decidido, por maioria de votos, em

Processo nº : 10980.005230/95-01
Acórdão : CSRF/02-01.155

dar provimento parcial ao recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional, por não concordar com a decisão proferida em segunda instância administrativa, interpôs Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso I do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria nº 55/98), especificamente quanto à questão da decadência, alegando, que o prazo de decadência para o lançamento das contribuições para o FINSOCIAL é de 10 (dez) anos.

Através do Despacho nº 203-022 (fl. 338), o Presidente da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, recebeu o recurso interposto pelo Representante da Fazenda Nacional, tendo em vista a presença dos requisitos exigidos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais: decisão não-unânime (artigo 7º, parágrafo 1º) e tempestividade (artigo 7º).

Encaminhando-se os autos à Delegacia da Receita Federal em Curitiba/PR, procedeu-se à solicitação ao contribuinte da apresentação de contra-alegações ao Recurso Especial. Devidamente cientificado, o contribuinte oferece suas contra-razões ao Recurso Especial do Sr. Procurador da Fazenda Nacional (fls. 342/344), alegando, que o prazo de decadência nos tributos lançados por homologação é de 5 (cinco) anos, de acordo com o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, RELATORA:

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 exegética.

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.

Utilizando-se de tal permissão, a legislação ordinária de regência do Finsocial, Decreto-lei nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, em seu art. 3º, ao estabelecer o prazo segundo o qual os contribuintes ficam sujeitos a serem compelidos ao pagamento da contribuição, fixou, especificamente, o prazo decadencial da contribuição para o Finsocial em dez anos:

Art. 3º Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de 10 anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-Lei.

Há quem alegue que o dispositivo acima transcrito não se refere a prazo decadencial, mas apenas a uma obrigação acessória ao contribuinte de conservar os documentos

Processo nº : 10980.005230/95-01
Acórdão : CSRF/02-01.155

relativos a contribuição. Para estabelecer-se a inconsistência da alegação, basta que se pergunte: que outro objetivo poderia haver na exigência de conservação de documentos, que não fosse o de verificar a regularidade dos procedimentos adotados pelo contribuinte e, diante de eventuais irregularidades, promover a respectiva autuação? À evidência, nenhum. Obrigações acessórias existem no interesse da aferição da correta apuração do crédito tributário, e não por mero diletantismo desprovido de qualquer sentido prático. Se não há mais possibilidade de lançamento fiscal a partir dos documentos mantidos pelo contribuinte, nenhum interesse tem neles a autoridade fiscal.

No sentido de que o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049 de 1983 traz prazo decadencial, está posicionada a unanimidade da jurisprudência administrativa, representada aqui pelo Acórdão nº 108.04-139, de 15/04/1997:

FINSOCIAL - FATURAMENTO: DECORRÊNCIA - PRAZO DE DECADÊNCIA: Sujeita-se à sistemática de lançamento prevista no art. 150, do CTN, que admite que a lei estipule prazo especial à homologação, fixado em dez anos pelo art. 3º do Decreto-lei nº 2.049/1983.

Nesse mesmo sentido, citando o referido artigo como matriz legal, o Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 1986, em seu art. 102, dispõe:

Art. 102. O direito de proceder ao lançamento da contribuição extingue-se após dez anos, contados (Decreto-lei nº 2.049/83, art. 3º):

I - da data fixada para o recolhimento;

II - (...)

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 ilustre Conselheiro José Roberto Vieira, da Primeira Câmara do Segundo Conselho, tem apresentado a seguinte Declaração de Voto:

“...

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 ANTONIO 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 tributária, 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 ESTEVES ³.**

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 CARRAZZA ⁴); "...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 ESTEVES ⁵); "...prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente..." (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES ⁶). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA ⁷ e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA ⁸.

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 venia, 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 DINIZ ¹¹).

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).

É a conclusão a que chega a boa doutrina, a saber: “O prazo decadencial vigente, pois, é de dez anos” (WAGNER BALERA ¹²); “...no que tange às contribuições para o custeio da Seguridade Social o prazo prescricional e decadencial é o estabelecido na Lei 8.212/91, de 10 anos” (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES ¹³); “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 NEVES ¹⁴); “...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 ANTONIO CARRAZZA ¹⁵).

Com essas considerações, voto no sentido de conhecer o recurso e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das sessões, 16 de setembro de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques:
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
RELATORA

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.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROGERIO GUSTAVO DREYER, RELATOR-DESIGNADO:

A dissidência, no presente processo, cinge-se à contagem do prazo decadencial para o efeito de possibilitar o lançamento do extinto FINSOCIAL. Neste momento rendo minhas homenagens aos ilustres membros desta Câmara Superior, com destaque à Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, que de mim divergem quanto ao mote propalado.

Entendo que a contribuição guerreada tem induvidosa natureza tributária. Regido por tal, o mote da discussão, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

O entendimento da eminente conselheira vencida e seus pares fixou-se nos termos do artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.049/83, ou do artigo 45 da Lei nº 8.212/91. Ambos proclamando o prazo decadencial de 10 anos, não se lhe fixando o prazo *a quo* o primeiro mandamento legal, e fixando-lhe o segundo como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Ainda que respeite os entendimentos, devo repeli-los, para que faço as seguintes considerações:

Reitero que a espécie é de natureza tributária e que se afeiçoa, no que pertine a sua incidência, ao denominado lançamento por homologação, visto a sua manifesta intimidade com os termos do artigo 150 § 4º, do CTN, já citado.

Neste diapasão, havendo o pagamento antecipado do tributo, tal regra é de aplicação primária, não cabendo sequer invocar o artigo 173 do mesmo diploma legal. Este comando somente aplicável para os casos da inexistência do pagamento antecipado ou aos casos de tributos não enquadráveis na hipótese de lançamento por homologação.

Por tal constatação, não há como aplicar-se o disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, visto que a forma ali instituída (*de duvidosa constitucionalidade, por afronta ao artigo 146 da CF*) é colidente com a espécie de tributo escravizada à forma contida no artigo 150 § 4º do CTN. Reitere-se que, naquilo que se discute, a supremacia do CTN é inderrogável calcada em seu *status* de Lei Complementar.

Ainda que se pudesse admitir a aplicação do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, em vista do contido no seu artigo 23, I (*quando cita expressamente a norma instituidora do FINSOCIAL*

Processo nº : 10980.005230/95-01
Acórdão : CSRF/02-01.155

– DL 1.940/82), a mesma somente seria válida aos fatos geradores ocorridos em sua vigência, em obediência ao princípio da irretroatividade da lei.

Este fenômeno, então, prevaleceria desde a edição da Lei e somente até a extinção do tributo, expressamente ocorrida em 31 de março de 1992, (*art. 13 da LC 70/91*), aplicando-se aos períodos anteriores a decadência quinquenal.

Quanto à norma contida no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.049/83, transcrevo-a para bem definir o seu alcance:

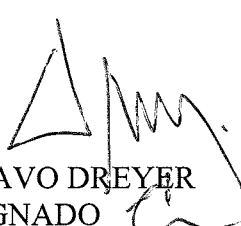
Art. 3º Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de 10 (dez) anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-Lei.

Esta regra de sofrível inteligência não instituiu prazo decadencial ou prescricional. Limitou-se a determinar a guarda de documentos, com resultados de palpável inocuidade.

Em se tratando de tributo sujeito ao apelidado “lançamento por homologação”, a luz do comando legal pertinente do CTN, exaustivamente citado, havia a necessidade de estabelecer, literalmente, prazo para a homologação. Não o fez a regra do decreto-lei transcrita. Não se aplica, portanto à pretensão da Fazenda.

Frente a todo o exposto voto pelo improvimento do recurso interposto.

Sala de Sessões, em 16 de setembro de 2002.


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
RELATOR-DESIGNADO