



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PLENO

Processo nº 13839.003025/00-73
Recurso nº 105-140.618 Extraordinário
Matéria COFINS - PRAZO DECADENCIAL (RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO PLENO DA CSRF)
Acórdão nº 00-00.097
Sessão de 15 de dezembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida HEXIS CIENTÍFICA LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/1995 a 30/09/1995

COFINS. DECADÊNCIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário concernente a COFINS é de 05 (cinco) anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

Recurso extraordinário conhecido e, no mérito, negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PLENO do câmara superior de recursos fiscais, 1) Por maioria de votos, CONHECER do recurso extraordinário. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, José Clóvis Alves, Josefa Maria Coelho Marques, Susy Gomes Hoffmann, Maria Helena Cotta Cardozo, Gonçalo Bonet Allage, Marcos Vinícius Neder de Lima, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Mário Sergio Fernandes Barroso, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Gustavo Lian Haddad, Manoel Coelho Arruda Junior (substituto convocado) e Antonio Praga, que não conheciam do recurso extraordinário2) Por maioria de votos, REJEITAR a proposição proposta pela Conselheira Susy Gomes Hoffmann, de aprofundar a análise do mérito, para apreciar o termo de início da contagem do prazo decadencial, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Sergio Fernandes Barroso e Gileno Gurjão Barreto que a acompanharam; e 3) No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso extraordinário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTONIO PRAGA
Presidente



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA
Relator

FORMALIZADO EM: 08 JUN 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Praga (Presidente da CSRF), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente da CSRF), José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Josefa Maria Coelho Marques, Dalton César Cordeiro de Miranda, Anelise Daudt Prieto, Susy Gomes Hoffmann, Maria Helena Cotta Cardozo, Gonçalo Bonet Allage, Marcos Vinícius Neder de Lima, Karem Jureidini Dias, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez Lopez, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rosa Maria de Jesus da Silva Cosa de Castro, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Mário Sergio Fernandes Barroso, Antonio Carlos Guidoni Filho, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Maria Cristina Roza da Costa, Nanci Gama, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Gustavo Lian Haddad, Antonio Bezerra Neto (Substituto Convocado), Paulo Jacinto do Nascimento (Substituto Convocado), Júlio César Vieira Gomes, Leonardo Siade Manzan, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gilson Macedo Rosenberg Filho e Manoel Coelho Arruda Junior (substituto convocado).

Relatório

HEXIS CIENTÍFICA LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada no processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 30/11/2000, exigindo-lhe crédito tributário concernente a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, em relação ao período inscrito nos autos, conforme peça inaugural do feito e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto Recurso Especial pela Procuradoria contra Acórdão nº 105-15215, da 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, acolhendo a preliminar de decadência suscitada, a Egrégia 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 04/12/2006, por maioria de votos, achou por bem NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº CSRF/01-05.553, sintetizados na seguinte ementa:



“COFINS – DECADÊNCIA – A contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, têm natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Dessa forma, a contagem do prazo decadencial dessa contribuição se faz de acordo com o Código Tributário Nacional, mais precisamente no art. 150, § 4º. O auto de infração referente à COFINS foi cientificado ao sujeito passivo em 30/12/200, quando já atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos de 01/08/95 a 30/09/95”

Ainda irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Extraordinário ao Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, às fls. 239/248, com arrimo no artigo 5º, inciso I, e parágrafo 4º, do então Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Inicialmente, pretende seja conhecido seu Recurso Extraordinário, uma vez observados os requisitos para tanto, eis que o Acórdão atacado, ao aplicar ao caso a decadência insculpida no artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, divergiu de outras decisões exaradas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se extrai do Acórdão nº CSRF/02-01.722, ora adotado como paradigma.

Insurge-se contra o Acórdão guerreado, por entender ter contrariado o disposto no artigo 146, inciso III, b, da Constituição Federal, c/c artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, notadamente em razão de a decisão em vergasta ter declarado, por via reflexa, a inconstitucionalidade do dispositivo legal supra, o que é defeso ao julgador administrativo, conforme se extrai do Regimento Interno deste Colendo Tribunal.

Contrapõe-se ao *decisum* recorrido, aduzindo ter malferido os preceitos contidos no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, o qual atribuiu à Lei Complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência.

Por sua vez, assevera que o artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, permitiu expressamente à lei ordinária regulamentar de forma específica, o prazo decadencial em comento.

Nesse sentido, sustenta que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, encontra-se em perfeita consonância com o disposto no artigo 146, inciso III, da CF, c/c artigo 150, § 4º, do CTN, por tratar-se de lei ordinária específica para as contribuições sociais. Traz à colação jurisprudência administrativa e judicial e doutrina corroborando seu entendimento.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Extraordinário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendeu por bem admitir o Recurso Extraordinário do Procurador, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado no *decisum* paradigma, Acórdão nº CSRF/02-01.722, consoante se positiva do Despacho CSRF nº 183/2007, às fls. 263/265.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Extraordinário do Procurador, a contribuinte apresentou suas contra-razões, às fls. 275/284, corroborando o entendimento levado a efeito no Acórdão recorrido, propondo a sua manutenção.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da CSRF, a divergência suscitada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, conheço do Recurso Extraordinário e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Extraordinário, pretende a Procuradoria a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram a legislação que regulamenta a matéria (decadência), mais precisamente os preceitos contidos no artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, os quais encontram-se em perfeita consonância com os ditames inscritos no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, c/c artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, mormente tratando-se de legislação específica para as contribuições sociais.

A fazer prevalecer sua pretensão, infere que o entendimento consubstanciado no Acórdão nº CSRF/02-01.722, ora adotado como paradigma, oferece proteção ao pleito da Procuradoria, impondo seja reformado o *decisum* atacado.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições destinadas a Seguridade Social, senão vejamos:

"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;

[...]"

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, *in verbis*:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

"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.

[...]

§ 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."

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições destinadas a Seguridade Social, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149, do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150, do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades tributárias.

Dessa forma, sendo as contribuições sociais tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO

[...]

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.” (AgRg no Recurso Especial nº 616.348 – MG – 1ª Turma do STJ, Acórdão publicado em 14/02/2005 - Unânime)

Mais a mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, é por demais enfática, clara e objetiva ao disciplinar a matéria, estabelecendo que obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários** são matérias reservadas à Lei Complementar:

“Art. 146. Cabe à Lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

Nesse diapasão, não faz o menor sentido prevalecer o prazo decadencial inscrito no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de lei ordinária e a matéria necessitar de lei complementar para sua regulamentação, sob pena de se ferir flagrantemente a Constituição Federal.

Em verdade, o instituto da decadência, bem como da prescrição, devem ser aplicados obedecendo ao prazo quinquenal do Código Tributário Nacional, por se tratar de lei complementar, estando em perfeita consonância com nossa Carta Magna.

Dito isso, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, qual seja, 10 (dez) anos, nos quedamos aos ditames de uma norma hierarquicamente inferior (lei ordinária) sobre o que define outra superior (lei complementar), o que é absolutamente repudiado por nosso ordenamento jurídico, sobretudo quando a Constituição Federal estabelece que referida matéria deve ser disciplinada por lei complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a qual para aprovação necessita de *quorum* qualificado, diferente da lei ordinária.

Deve-se frisar, ainda, que o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por ser lei especial, deve sobrepor ao CTN (norma geral) também não tem o condão de prosperar. A norma geral serve justamente como base, para nortear, todas as outras normas especiais, não podendo estas se contraporem ao que delimita àquela, especialmente quando a matéria está reservada a lei complementar por força da Constituição Federal, tendo em vista a hierarquia material, hipótese que se amolda ao presente caso. Se assim não fosse, de nada serviriam as normas gerais, se a qualquer momento pudessem ser revogadas por leis especiais hierarquicamente inferiores.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

A sujeição das contribuições sociais às normas gerais de direito tributário já foi chancelada em diversas oportunidades por nossos Tribunais Superiores e corroborada pela doutrina, conforme se extrai do excerto da obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, de autoria de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, nos seguintes termos:

“ As Contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, por configurarem tributo, sujeitam-se, ainda, às normas gerais de direito tributário que estão sob a reserva de lei complementar (art. 146, III, da CF).

O STF, em novembro de 2003, mais uma vez reafirmou este entendimento, conforme se vê da explicação de voto do Min. Carlos Velloso:

[...] as contribuições estão sujeitas, hoje, à lei complementar de normas gerais (C.F., art. 143, III). Antes da Constituição de 1988, a discussão era extensa...Então, o que fez o constituinte de 1988? Acabou com as discussões, estabelecendo que às contribuições aplica-se a lei complementar de normas gerais, vale dizer, aplica-se o Código Tributário nacional, especialmente, no que diz respeito à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (C.F., art. 146, inciso III, b); e quanto aos impostos, a lei complementar definiria os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a). (STF, RE 396.266-3/SC, nov/2003)

[...]

As contribuições sujeitam-se às normas gerais de direito tributários estabelecidos pelo Livro II do CTN (art. 96 em diante), do que são exemplo o modo de constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, os prazos decadencial e prescricional e as normas atinentes à certificação da situação do contribuinte perante o Fisco.

[...]” (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs. 356/358) (grifamos)

Ademais, ao admitirmos o prazo decadencial inscrito na Lei nº 8.212/91, estamos fazendo letra morta da nossa Constituição Federal e, bem assim, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, aliás, foi entendimento da Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 616.348, em 15/08/2007, decidiu por unanimidade de votos declarar a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

***"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA
LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA
CONSTITUIÇÃO.***

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente."

Como se observa, a decisão encimada espelha a farta e mansa jurisprudência judicial a propósito da matéria, impondo seja aplicado o prazo decadencial inscrito no CTN, igualmente, para as contribuições destinadas a Seguridade Social.

Aliás, esse sempre foi o posicionamento deste Conselheiro que, somente não admitia o prazo quinquenal para as contribuições sociais em virtude do disposto na Súmula nº 02 do 2º Conselho de Contribuintes, a qual determina ser defeso ao julgador administrativo afastar a aplicação de legislação vigente a pretexto de inconstitucionalidade.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, levando-se em consideração os recentes julgados da 1ª Turma da CSRF, concluímos que o fato de afastar os ditames do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os artigos 150, § 4º, ou 173 (no caso de fraude comprovada) do CTN, não implica dizer que estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal daquela lei ordinária.

Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.

No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.

"Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por

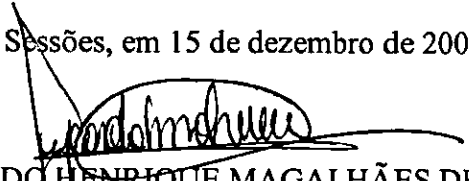
consequente, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Dessa forma, é de se manter a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do Código Tributário Nacional, *in casu*, artigo 150, § 4º, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária.

Assim, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, ratificado pela 1ª Turma da CSRF, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 15 de dezembro de 2008.


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA