



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10665.001779/00-85
Recurso nº : RD/108-132.098
Matéria : CSL
Recorrente : SOCIEDADE DE PRODUTOS DO OESTE LTDA
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 18 de setembro de 2006
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

DECADÊNCIA – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SRF - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, os tributos administrados pela SRF passaram a ser sujeitos ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

Tendo o Pleno do STF já se manifestado sobre a obrigatoriedade de veiculação de normas regulando as matérias contidas no artigo 146-III da CF, serem complementares, pode o julgador administrativo se aliar à referida tese, aplicando-se o Código Tributário em detrimento de Lei Ordinária. (STF TRIBUNAL PLENO - RE 407190/RS –SESSÃO DE 27-10-2004).

CSLL – LIMITES DA COISA JULGADA – Nas relações tributárias de natureza continuativa, não é cabível a alegação da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após alterações legislativas, posto que a imutabilidade diz respeito, apenas, aos fatos concretos declinados no pedido, ficando sua eficácia restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional. Assim não se perpetuam os efeitos da decisão transitada em julgado, que afasta a incidência da Lei nº 7.689/88, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade, principalmente, considerando o pronunciamento posterior ao definitivo do STF, em sentido contrário, cuja eficácia tornou-se “erga omnes” pela edição de Resolução do Senado Federal.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE DE PRODUTOS DO OESTE LTDA.

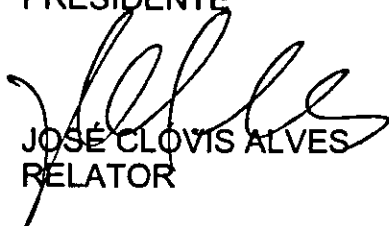
ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reconhecer a decadência em relação ao ano de 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido

Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

Rodrigues Neuber, Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ CLOVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRCIO MACHADO CALDEIRA (Substituto Convocado), JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausente justificadamente o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.

Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

Recurso nº : RD/108-132.098
Recorrente : SOCIEDADE DE PRODUTOS DO OESTE LTDA
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

SOCIEDADE DE PRODUTOS DO OESTE LTDA, CNPJ nº 20.495.149/0001-04 inconformada com a decisão prolatada no acórdão 108-07.513, que rejeitou a preliminar de decadência e no mérito negou provimento ao recurso voluntário por ela interposto, com fulcro no artigo 5º inciso II do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 58/98, interpôs recurso especial de divergência, trazendo como paradigmas os acórdãos 101-91.707 e 105-13.918.

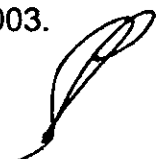
Através do auto de infração de folhas 03/08, foi exigida a CSLL, relativa aos períodos base encerrados em 31.12 de 1995 a 1.999 e aos 3 primeiros trimestres relativos ao ano calendário de 2.000, em virtude de omissão de declaração e de recolhimento da referida contribuição.

Tendo tomado ciência do lançamento em 05 de janeiro de 2.001, através do AR de folha 103, a empresa apresentou impugnação de folhas 104 a 123, onde argumenta em resumo o seguinte: decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 31.12.95; que possui ação judicial transitada em julgado que torna inaplicável a lei 7.689/88, erros na apuração da base de cálculo, inconstitucionalidade da cobrança de juros pela TAXA SELIC.

A 2ª Turma da DRJ em Belo Horizonte, julgou a lide e através do Acórdão nº 01.509 de 23 de julho de 2.002, decidiu pela procedência parcial do lançamento, ajustando as bases de cálculos.

Ciente da decisão apresentou recurso voluntário onde repete as argumentações da inicial, exceto em relação à erros nas bases de cálculo.

Levado a julgamento a Oitava Câmara rejeitou a preliminar de decadência e no mérito negou provimento ao recurso, prolatando o acórdão 108-07.513 de 09 de setembro de 2003.



Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

Inconformado o contribuinte apresentou o RE de folhas 241 a 258, argumentando haver dissídio jurisprudencial em relação a três matérias: decadência para a qual apresentou como paradigma o Acórdão 105-13915, imutabilidade da coisa julgada – trazendo como paradigma o Acórdão 101-91.707 e TAXA SELIC, apresentando como paradigma o acórdão 202-12.176, argumentando em resumo o seguinte.

DA COISA JULGADA

“A matéria manifestada na presente ação consubstancia-se na eficácia da coisa julgada operada em favor da recorrente, que continua sendo titular do direito adquirido de não pagar a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 e, por isso, não é lícita a cobrança da referida exação até que se altere o quadro normativo da obrigação tributária, com a edição de norma jurídica válida.

Transcreve trechos do acórdão paradigma 101-91.707 para comprovar a divergência.

Diz que enquanto a Oitava Câmara afirma que as modificações legais posteriores são suficientes para invalidar a coisa julgada, a Primeira Câmara do 1º CC entende que não houve alteração do estado de fato ou de direito da relação jurídica continuativa, permanecendo inalterável a eficácia da coisa julgada.

Cita a alteração de alíquota procedida através da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2.002, para dizer que a matriz da CSLL continua sendo a Lei nº 7.689/88.

Passa a analisar as leis posteriores, à 7.689/88, especificamente as leis 8.212/91, LC 70/91, para afirmar que não houve alteração legislativa e que portanto deve permanecer o efeito da coisa julgada em relação à 1ª lei citada, sob pena de ferir a Constituição Federal de 1.988, artigo 5º inciso XXXVI e o artigo 468 do CPC.

DECADÊNCIA

Quanto à decadência diz que o prazo para realizar o lançamento é de cinco anos a contar dos fatos geradores conforme artigo 150 § 4º do CTN, conforme decidiu o acórdão 105-13.918.

TAXA SELIC

Diz ser inaplicável por analogia e pelo princípio da isonomia visto que no acórdão 202-12.176, tratando de devolução de valores do IPI, o Conselho decidiu ser inaplicável a referida taxa de juros.

Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

O Presidente da Câmara recorrida através do Despacho de folhas 318 a 322 deu seguimento parcial ao RD, somente em relação aos efeitos da coisa julgada e a decadência.

Cientificado o PFN apresentou contra-razões ao RD, ancorando seus argumentos nas razões de decidir do acórdão recorrido.

Cientificado o Contribuinte do seguimento parcial, não apresentou Agravo.

É o relatório.



Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido, em relação aos efeitos da coisa julgada e a decadência, dele tomo conhecimento, bem como das contra-razões apresentadas pelo PFN.

Trataremos dos dois temas separadamente.

1) QUANTO A IMUTABILIDADE DA COISA JULGADA

O Acórdão recorrido está assim ementado:

“CSL – COISA JULGADA - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA – PERENIDADE – LIMITE TEMPORAL-Não são eternos os efeitos da decisão judicial transitada em julgado que afasta a incidência da Lei nº 7.689/88 sob fundamento de sua inconstitucionalidade. Ainda que se admitisse a tese da extensão dos efeitos dos julgados nas relações jurídicas continuadas, esses efeitos sucumbem ante o pronunciamento definitivo e posterior do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, como também sobrevindo alteração legislativa na norma impugnada”.

Já o acórdão paradigma 101-91.708, está assim ementado:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL

EFICÁCIA DA COISA JULGADA – Consoante o disposto no inciso I, do artigo 471 do Código de Processo Civil, somente ocorrendo modificações no estado de fato ou de direito de relações jurídicas continuativas, pode a Fazenda Pública pedir revisão do que foi estatuído em sentença que transitou em julgado.”

Analisando os autos verifico que a divergência de interpretação entre as câmaras está clara pelo que conheço do recurso e passo a apreciá-lo.

A lide está circunscrita na apreciação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária, se os seus efeitos se restringem ao período pretendido na petição inicial ou se irradiam para o futuro.

Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

Assim temos que examinar a validade dessa decisão para os anos posteriores, mormente em função da mudança normativa introduzida pela legislação posterior.

A respeito dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária, este Primeiro Conselho de Contribuintes tem apreciado constantemente recursos que tratam da matéria, especialmente a respeito da constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro das empresas.

A sentença judicial resolve questão com respeito a aplicação da regra jurídica a fatos concretos já ocorridos, declara a inexistência de relação jurídica que se pretende já existente, não alcançando exercícios futuros.

É claro que não se questiona a autoridade da coisa julgada, que não é atingida por decisão posterior do Supremo Tribunal Federal. Apenas seus efeitos se delimitam para os fatos já ocorridos, não se projetando para os fatos futuros que vierem a ocorrer.

Sobre essa matéria o E. Supremo Tribunal Federal assim decidiu:

“ICM – Coisa julgada. Declaração de intributabilidade. Súmula 239 – A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros.

Recurso extraordinário conhecido e provido.”(RE 99435-M).

No voto, o relator Ministro Rafael Mayer, assim se manifestou:

“..... Na verdade, a declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e normatividade a abranger os eventos futuros. A exigência de tributos advinda de fatos imponíveis posteriores aos que foram contemplados em determinado julgado, embora se verifique entre as mesmas partes, e seja o mesmo tributo, abstratamente considerado, ou não apresenta o mesmo objeto e causa de pedir que a demanda anteriormente decidida. Esse o sentido da Súmula 239, com a qual conflita o acórdão recorrido.”

Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

Na Ação Rescisória nº 1.349-9-MG, relativa à mesma lide, o relator, Ministro Carlos Madureira se pronunciou:

"..... A solução, ademais, encontrada pelo v. acórdão rescindendo, está em perfeita consonância com a doutrina mais moderna a respeito da coisa julgada que, segundo ensinamento ministrado pelo em. Ministro Soares Muñoz, "restringe seus efeitos aos fatos contemporâneos ao momento em que foi prolatada a sentença", acrescentando S. Exa. em voto proferido no RE 87.366-0:

"A força da coisa julgada material, acentua James Goldschmidt, alcança a situação jurídica no estado em que se achava no momento da decisão, não tendo, influência sobre fatos que venham a ocorrer depois (in Derecho Processual Civil, pag. 390, tradução espanhola de 1936)" Ementário 1.143-2).

Ainda sobre o alcance dos efeitos da "coisa julgada" de sentença em ação declaratória relativa à inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro, o Juiz Paulo Roberto de Oliveira Lima, do TRF da 5ª Região, ao negar liminar em ação cautelar incidental a ação rescisória proposta pela Fazenda Pública, assim se pronunciou:

"..... Mas o que de fato ocorre não foi objeto de manifestação expressa da autora. É que o Supremo Tribunal Federal, como é de geral sabença, declarou a constitucionalidade da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, afastando apenas sua exigência no ano de 1989. É questão tormentosa, em casos assim, responder se a coisa julgada decorrente da sentença original apanha os exercícios futuros, ou se limita aos lucros anteriores à sua prolação.

No meu sentir, malgrado as valiosas opiniões em contrário, a sentença não pode apreciar fatos ulteriores a seu comando. Seria até proveitoso que pudesse ser de modo contrário, principalmente em lides que resolvem relações jurídicas continuativas. Mas o sistema jurídico atual não reconhece tal possibilidade. A sentença não elege determinada interpretação para uma norma, nem define um modo de ser da relação jurídica. Seu dispositivo, único aspecto abrangido pela coisa julgada, resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados. Assim, no caso em tela, a sentença se limitou a reconhecer a inexistência de relação jurídica que, na data de sua edição, obrigasse a autora a pagar a contribuição sobre o lucro. A eventual incidência da lei sobre fatos futuros, verificados em exercícios outros mais modernos, não poderia merecer a apreciação da sentença.

Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

Logo, penso que a autora, mesmo que rejeitados os embargos infringentes e mencionados no relatório, não se põe eternamente a salvo da incidência da Lei 7.689, exceto no que respeita aos exercícios financeiros anteriores ao julgado.

Pelo exposto, nego a liminar.” (D.J.U. 2 de 25/04/97, p. 27710).

Caso idêntico já foi objeto de julgamento na Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 09 de julho de 2002, Acórdão nº 101-93.879, relator o eminente Conselheiro Kazuki Shiobara, cuja ementa tem a seguinte redação:

“COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA FISCAL. O alcance dos efeitos da coisa julgada material, quando se trata de fatos geradores de natureza continuada, não se projeta para fatos futuros, a menos que assim expressamente determine em cada caso o Poder Judiciário”.

Tomo a liberdade de transcrever os ensinamentos daquele voto:

“Partindo da premissa de que a sentença resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados, sua eficácia e a respectiva autoridade da coisa julgada não alcança exercícios futuros. Não se questiona, pois, a autoridade da coisa julgada, que não é atingida por decisão posterior do Supremo Tribunal Federal. Apenas se delimitam os seus efeitos, que não se projetam para fatos futuros, ainda não acontecidos.

Assim, os efeitos da coisa julgada que ainda acobertam a defendente não se projetam além do início do ano de 1992, quando foi provavelmente publicado o acórdão do TRF da 1ª Região que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Os fatos geradores objeto do lançamento sob exame ocorreram nos anos-calendário encerrados em 31 de dezembro de 1992 a 1994, bem fora do guarda-chuva de proteção da coisa julgada, que se estendeu até o início de 1992. Ausentes, na espécie, qualquer das hipóteses de suspensão da exigibilidade prevista no artigo 151 do CTN, o crédito tributário assim constituído é perfeitamente exigível, procedendo a cobrança de juros de mora e multa. O artigo 63 da Lei nº 9.430/96 aqui não se aplica, porque está condicionada a prévia suspensão da exigibilidade.

Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

O artigo 112 do CTN também não se aplica, porque inexistente dúvida quanto à tipificação do ilícito tributário. Trata-se de falta de recolhimento da CSLL sem respaldo legal ou judicial.

O artigo 138 do CTN também não se aplica, porque a denúncia espontânea tem de vir acompanhada do recolhimento do tributo e acréscimos devidos antes do início do procedimento de ofício, recolhimento esse não realizado no caso em apreço.

*Assim, no caso vertente, concluo que o lançamento não desrespeitou o princípio constitucional da coisa julgada. Mas tenho presente que a última palavra no caso será a do STJ ou mesmo do STF, a quem incumbirá inclusive delimitar os efeitos dos acórdãos rescindendos.**

Do Sr. Ministro do STF, Moreira Alves, no RE 100.888-1, destaca-se o seguinte trecho:

A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros.

Na mesma diretriz, a manifestação unânime da Primeira Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp. 194276/RS, relativamente ao processo n.º 98/0082416-2, DJ de 29.03.1999, de cujo voto condutor do eminente Ministro José Delgado extrai-se a seguinte ementa:

1. (...).
2. *A Súmula n.º 343, do STF, há de ser compreendida com a mensagem específica que ela contém: a de não ser aplicada quando a controvérsia esteja envolvida com matéria de nível constitucional.*
3. *A coisa julgada tributária não deve prevalecer para determinar que o contribuinte recolha tributo cuja exigência legal foi tida como inconstitucional pelo Supremo. O prevalecimento dessa decisão acarretará ofensa direta aos princípios da legalidade e da igualdade tributárias.*
4. *Não é concebível se admitir um sistema tributário que obrigue um determinado contribuinte a pagar tributo cuja lei que o criou foi julgada definitivamente inconstitucional, quando os demais contribuintes a tanto não são exigidos, unicamente por força da coisa julgada.*

Do voto do relator, colaciona-se o seguinte trecho:

A soberania do Poder Judiciário em construir a coisa julgada não é absoluta. Ela há de ser exercida até os limites postos pela Carta Magna. Não entendendo-se assim, se outorgar ao juiz força maior do que a possuída pela Constituinte, por se reconhecer que a decisão por ele, juiz, proferida, mesmo contrária à Constituição, prevalecerá.

Venho afirmando em meus escritos e decisões, com a devida vênia dos que têm entendido diferente, que a função do direito aplicado pelo Poder Judiciário é, exclusivamente, a de ordenar, impondo segurança e confiabilidade nas relações jurídicas. Essa missão torna-se mais categórica quando o Poder Judiciário é chamado para regular relações jurídicas de direito público, em face de não lhe ser possível criar comportamentos que fujam dos limites impostos pela legalidade objetiva e prestigiada pela CF.

Não concebo o atuar de qualquer ordenamento jurídico que não seja na forma de Sistema. Se assim não atuar não é ordenamento e não expressa função harmonizadora a ele exigida.

Impossível, conseqüentemente, que uma decisão judicial importe em criar privilégios no âmbito das relações jurídicas, impositivos tributários, permitindo que uma empresa não pague determinado tributo, mesmo que o seja por período certo, enquanto outras empresas são obrigadas a pagá-lo, apenas, porque, de modo contrário ao assentado pelo Supremo Tribunal Federal, uma decisão judicial assim impõe.

O prevailecimento da sentença trântita em julgado, em tal hipótese, quando atacada por ação rescisória, seria provocar um desrespeito à ordem jurídica, cuja estrutura e finalidade estão voltadas para a promoção da justiça. Esta, por sua vez, só será alcançada se a todos for emprestado o sentimento da igualdade e de segurança.

Não se invoque, como é comum se fazer, a segurança jurídica estabelecida pela coisa julgada. A segurança jurídica, por ela tratada é a de natureza processual, isto é, a surgida em decorrência do pronunciamento judicial, não sujeita, portanto, a modificações se não existir uma razão superior de ordem constitucional a descaracterizar essa força.

É de ser lembrado que a Constituição Federal, fiel a esse sistema hierárquico que se acaba de demonstrar, protege a coisa julgada, apenas, face aos efeitos de lei ordinária a ele posterior. Essa característica bem demonstra o cunho processual da segurança jurídica estabelecida pela coisa julgada, tornando-se instável perante a vontade legislativa, por se prestigiar a independência do Judiciário como poder, não se permitindo que outra lhe tire os efeitos de suas decisões.

Não me impressiona, nem me influencia a alegada aplicação da Súmula n.º 343 do STF, sobre a questão em debate. Entendo que ela,



Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

em se tratando de tema envolvendo constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei não tem eficácia. Outrossim, ela só se faz presente, ao meu pensar, quando se trata de texto legal de interpretação controvertida nos tribunais e referente a relações jurídicas de direito privado. Estas, como é sabido, não estão sujeitas a princípios cogentes, presentes no corpo da Carta Magna, salvo o concernente ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

No trato de confronto de lei com a Constituição Federal, de acordo com o nosso sistema imposto pela nossa Carta Magna, só o Supremo Tribunal Federal tem competência absoluta para se pronunciar, declarando, com força obrigatória, a sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade.

A declaração de inconstitucionalidade assumida pelos tribunais de segundo grau, não tem a mesma potencialidade de imperatividade da oriunda pelo Supremo Tribunal Federal pela ausência de efeito definitivo absoluto e por aqueles não terem a competência outorgada pela Carta Magna de serem obrigados a guardarem a Constituição, como a possuída pela Colenda Corte (art. 102, CF).

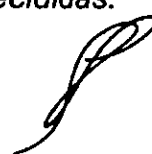
Convém sobrelevar que um dos pilares para a propositura da ação judicial a que se alude, onde fundamentalmente se arrimou a contribuinte como causa peticionária, reside no fato de a Lei n.º 7.689/88 *ter criado imposto e não contribuição social* e, ainda, por Lei Ordinária. A decisão transitada em julgado agasalhando a fundamentação acolheu o desiderato em sede de Ação Ordinária.

Permanecendo perfilhado à tese esposada pelo Egrégio Tribunal, vale dizer, em plena correspondência com o pedido e o julgado, há de se avocar a súmula 239, de 16.12.1963, do Excelso Pretório que, *in verbis*, assim se manifesta em seu decisório:

Decisão que declara indevida a cobrança de imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Não há como desprezar, alinhando-se ao suscitado, a exegese do artigo 468 do Código de Processo Civil (CPC) que se transcreve, *in totum*:

Art. 468 - A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.



Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

Ora, se o tratamento dado pela impetrante à CSLL era o de imposto – proposição acolhida integralmente pela decisão transitada em julgado, infere-se estarmos, agora, com a superveniência das Leis n.º 7.738/89, e 8.034/90, frente a legislação distinta e fatos de natureza diversa – aquela entendida pelo STF como exação inserta no gênero tributo (não da espécie imposto). Eis, diante de nós, dois pilares básicos que objetam o pleito recursal.

Ao reverso do afirmado pela litigante, estou convencido, a par do exposto, que a sentença a que se alude por certo também não apreciou a eventual incidência da norma sobre fatos futuros, ou sobre créditos vencidos (após 1989).

Tomemos a exegese da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, mais especificamente em seu artigo 2º, normatizada pela IN-SRF n.º 198, de 29.12.1988:

Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda;

Obs.: A IN/SRF n.º 198/88 definiu a base de cálculo como o valor positivo do resultado do exercício, já computado o valor da contribuição social devida (...).

§1º - Para efeito do disposto neste artigo:

- a) – será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*
- b) – no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;*
- c) – o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial será ajustado pela:*
 - 1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;*
 - 2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*
 - 3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º, do Decreto-lei n.º 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores.*
 - 4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.*

Processo n.º : 10665.001779/00-85
Acórdão n.º : CSRF/01-05.513

Contrariamente ao que alega a recorrente, a Lei n.º 8.034, de 12.04.1990, com eficácia a partir de 14 de julho de 1990, resgatou edições legais pretéritas a esse teor e inovou, significativamente, a composição da base de cálculo até então vigente para as pessoas jurídicas submetidas à apuração do lucro real, enfatizando-se as seguintes inclusões defluentes de seu texto legal (art. 2.º):

(...);

1. *adição do valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;*

2. *adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;*

3. (...);

4. (...);

5. *exclusão do valor das provisões adicionadas, na forma do item 3 que tenham sido baixadas no curso do período-base;*

6. *dedução das participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados (art. 7.º da IN n.º 90, de 15-07-92).*

Observe-se que as alterações a esse título não se quedaram incólumes, merecendo destaques outras modificações anteriores, tais como as prescritas pelo art. 42, §4.º da Lei n.º 7.799, de 10.07. 1989; art. 7.º da Lei n.º 7.856, de 24.10.1989; e art. 1.º, inciso II da Lei n.º 7.988, de 28.12.1989.

Como corolário, a coisa julgada resta descaracterizada pela tangência de dois vetores indissociáveis: **lei superveniente e fatos de natureza diversa**. A Lei n.º 8.034, de 13.04.1990, ao erigir uma nova base de cálculo para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, dramaticamente distante da regida pela Lei n.º 7.689/88, manifestamente atendeu ao dualismo que se aponta indispensável.

Trago à colação, o magistério do ínclito tributarista José Carlos Barbosa Moreira, em artigo publicado na Revista Forense, vol. 246, pág. 31:

A título de ilustração, vale a pena aplicar a algumas hipóteses o princípio expressamente consagrado pelo novo código.

Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

O contribuinte X propõe contra o Fisco ação declaratória negativa de dívida tributária, em relação a determinado exercício, argüindo a inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo. O juiz acolhe o pedido, por entender que tal lei era realmente inconstitucional. A solução dessa questão de direito constitui motivo da decisão: sobre ela se forma a coisa julgada. Com referência a outro exercício e a outra dívida -, é lícito ao órgão judicial reapreciar a questão, eventualmente para considerar constitucional a mesma lei e julgar, por isso, que o tributo é devido por X.

Das lições do eminente doutrinador, professor Gilmar Ferreira Mendes, extraio o seguinte trecho de seu estudo sobre "Coisa Julgada e Efeitos Vinculantes":

A declaração de nulidade de uma lei não obsta à sua reedição, ou seja, a repetição de seu conteúdo em outro diploma legal. Tanto a coisa julgada quanto a força de lei específica (eficácia "erga omnes") não lograram evitar esse fato.

Ainda que no limite extremo do hipotético prevalecessem os argumentos expendidos pela contribuinte, essa não ficaria a salvo eternamente da obrigação tributária a que recusa submissão, a não ser com um abominável desrespeito ao princípio pétreo da igualdade o qual consiste em dar tratamento igual aos iguais. Enfim, o julgado não tem caráter de imutabilidade para os eventos fiscais futuros, frise-se.

Dessarte, a coisa julgada em destaque não se correlaciona com a exação imposta, pois o seu caráter não se irradia a outros exercícios e nem ataca lei nova, conforme é assente na jurisprudência administrativa – mas se contém na dimensão temporal da sentença contemplativa dos exercícios abarcados pela Lei 7.689/88; melhor dizendo: goza de eficácia no ano-base de 1988, limite do pedido do contribuinte. Ademais, a Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942 (LICC), em seu artigo 1º, § 4º, salienta que *as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.*

Dessa forma, resulta despicienda qualquer apreciação acerca da ação rescisória ou dos seus efeitos temporais, pois não se acha sob debate a lei fulminada pelo trânsito em julgado.

Item recursal que se repele.

Assim nego provimento em relação a este item.



Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

DECADÊNCIA

O contribuinte alega ter ocorrido a decadência em relação ao fato gerador ocorrido em 31.12.95, visto que a ciência do lançamento se deu em 05 de janeiro de 2.001.

Posto isso passemos a analisar a matéria de direito em relação à decadência.

Quanto à decadência do direito de lançar das Contribuições as duas teses são as seguintes:

Entende a câmara recorrida que o prazo para a Fazenda Pública realizar o lançamento é de 10 anos a teor do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, enquanto que a do acórdão paradigma é de que por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário. Acolhe a câmara a tese de prevalência do artigo 150 § 4º do CTN.

Entendo haver razão ao recorrente, é que sendo a decadência, por força do artigo 146 inciso III letra "b" da Constituição Federal de 1988, matéria de reservada à Lei Complementar, somente lei de igual hierarquia poderia alterar os conceitos existentes na Lei n.º 5.172/66, CTN.

Entendo também que o § 4º do artigo 150 do CTN quando diz "se a lei não dispuser de forma diversa", está se referindo a outra lei complementar, pois se assim não for entendido estaríamos diante da situação na qual o legislador complementar contrariaria o constitucional, pois quis esse último reservar determinadas matérias à Lei Complementar que tem quorum privilegiado.

Não se trata de declarar a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.541 de 1992, de opção pela lei maior, Constituição Federal e Código Tributário Nacional.

Como fundamento para o decidido, vale transcrever voto do iminente conselheiro Natanael Martins no Acórdão nº 107-06.455 de 08 de novembro de 2.001, que tem aplicação tanto à CSL como ao IRPJ o qual adoto como razão de decidir, pois

Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

a partir da edição da Lei 8.383/91, a contribuição e o tributo em lide passara a ser regidos pelo lançamento do tipo homologação previsto no artigo 150 do CTN.

"A questão ora sob exame resulta de lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido".

Inicialmente, deve ser apreciada a preliminar de decadência argüida pela contribuinte, a qual tem relevância fundamental no julgamento deste processo, sendo certo que a natureza jurídica do lançamento da contribuição social sobre o lucro, pelas suas próprias características é, em tudo e por tudo, idêntica à do IRPJ, pelo que tomo a liberdade de me reportar ao que sobre o assunto já tive a oportunidade de escrever: .

"A questão da natureza jurídica do lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas no âmbito do 1º Conselho de Contribuintes ainda é acirrada, podendo no entanto afirmar-se que a corrente pelo menos até hoje majoritária entende tratar-se de um lançamento por declaração.

Não é o que pensamos e o que passaremos a demonstrar, obviamente deixando de lado as críticas que a doutrina faz relativamente aos tipos de lançamentos descritos no CTN, dado não ser este o escopo de nosso trabalho.

Com efeito, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do CTN:

**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;

II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150, § 4º, do CTN:

Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

"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 à 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"

Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.

Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por declaração ou misto, outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.

Alberto Xavier, em sua clássica obra Do lançamento, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Daí conclui Alberto Xavier:

"Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base na declaração, regido pelos arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não no momento posterior do procedimento tributário". (pg. 80).

Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

Com efeito, com a edição do Decreto-lei 1967/82, desvinculou-se o prazo do pagamento do imposto com a entrega da declaração de rendimentos não havendo mais, pois, o prévio exame da autoridade administrativa. Se mais não bastasse, com a descentralização da entrega da declaração de rendimento, não se pode alegar, em absoluto, estar havendo exame do lançamento pela autoridade administrativa, pois o simples carimbo aposto pelo estabelecimento receptor da declaração (que, aliás, pode ser uma instituição financeira), à evidência, não pode ser considerado notificação de lançamento nos termos preconizados no art. 142 do CTN. Logo, o contribuinte recolhe (está obrigado) as parcelas do imposto devido sem que tenha ocorrido qualquer manifestação da autoridade administrativa. Ademais, grande parte do imposto já deve ser recolhido antes da própria entrega da declaração de rendimentos sob a forma de antecipações, duodécimos ou recolhimentos estimados (calculável com base em lucro presumido) na linguagem atual.

Não há dúvida, pois, ser o IRPJ um tributo sujeito a lançamento por homologação.

A declaração do imposto de renda, hoje, representa o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de visto jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.


Nessa linha de raciocínio, a Fazenda Nacional deve verificar a atividade do contribuinte, homologando-a dentro do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considerar-se-á, de forma tácita, homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo, portanto, o direito de a Fazenda corrigir ou lançar "ex officio" (via auto de infração) o tributo anteriormente não pago, sendo inaplicável à espécie a regra do art. 173, I, do CTN ou a disciplinada no § 2º do art. 711 do RIR/80, aliás não reproduzida no atual RIR/94.

Paulo de Barros Carvalho, a esse propósito, é claro:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário" (Curso do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. Ed., pg. 311).

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há



Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. n.º 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94)

Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeat" sujeito a pagamento antecipado.

É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.

Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:

"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).

...

"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)". (fls. 440/441),

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

"...Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)

Aliás, a interpretação de que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento realizado é a única possível, sob pena de nulificar todas as regras insertas no art. 150 e §§ do CTN, especialmente a do § 4º.

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se já que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, o legislador, à evidência, não quis dizer (e não



Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

disse) que homologável seria o pagamento do tributo (R\$ 100,00, p.ex.), posto que o valor recolhido, qualquer que seja a sua grandeza, considerado em si mesmo, não diverge (R\$ 100,00 são , sempre e necessariamente, R\$ 100,00) sendo, pois, inexoravelmente homologável. Nesse diapasão, admitindo-se a tese de que homologável seria apenas o valor pago (atividade de pagamento), a regra inserta no § 4º do art. 150 do CTN, porque então não haveria sobre o que divergir, seria estúpida e absolutamente desnecessária, posto que não abrangeria as situações em que não tenha havido pagamento ou que, em tendo havido, o teria sido feito com insuficiência, não obstante toda a atividade procedimental exercida pelo contribuinte.

Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer. O intérprete e aplicador do direito, sobretudo o investido em funções judicantes, deve buscar, para além das palavras, o exato conteúdo normatizado. Ou nos afastamos do sentido puramente literal posto na lei ou, com a devida vênia, sem demérito aos ilustres filólogos e lexicográficos, se interpretar o direito significasse simplesmente colocar a norma jurídica à vista de conceitos postos em dicionários, parodiando Paulo de Barros Carvalho,

"... seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas, explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão a sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as conseqüências que lhe são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).

Carlos Maximiliano, mestre dos mestres na arte da hermenêutica e interpretação do direito, a propósito da matéria preleciona:

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

Mais adiante, já tratando do processo sistemático de interpretação, Carlos Maximiliano dá a pedra de toque à sua lição:

"Consiste o Processo sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

...

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma, acha-se cada um em conexão íntima com outros...

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma emanaram; verifica-se o nexó entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtêm esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.

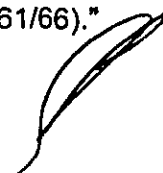
O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contempladas do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial. (ob. cit., pgs. 128/129)

Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e, conseqüentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos postos nos textos legais possam ter, mas sim analisa-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.

Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.

O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento.

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN" (Revista Dialética de Direito Tributário n.º 26 – p. 61/66)."



Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

Para que não se alegue omissão passo a analisar os argumentos do recorrente um a um.

O recorrente diz que não cabe ao Conselho de Contribuintes deixar de aplicar o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pois assim estaria decretando sua inconstitucionalidade.

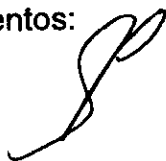
Diante de um conflito de leis cabe a aplicador, seguindo a sua hierarquia aplicar a lei maior no caso o CTN, se a opção fosse pela aplicação do artigo 45 da Lei 8.212/91, estaria a câmara não só decidindo pela inconstitucionalidade dos artigos 150 e 173 do CTN, pois lhes negaria vigência como estaria deixando de obedecer não só a constituição como a hierarquia das leis. Não é o aplicador da lei que estabelece essa hierarquia, mas o próprio constituinte ao entender que determinadas matérias pela sua importância devem ter quorum privilegiado, e portanto só podem ser veiculadas através de lei complementar.

Quanto à jurisprudência do STJ, a mais recente, RESP Nº 616.348-MG (2003/02229004-0) de 14 de dezembro de 2.004, assim se posicionou:

“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 a qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadências tributárias, compreendida nesta cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que fixou o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social”.

Mesmo tratando de contribuição para a previdência, sobre a qual não resta dúvida ter dirigido a lei 8.212/91, o STJ tem idêntica posição daquela tomada pela maioria desta Turma.

A aplicação de uma lei complementar em detrimento da lei ordinária não significa que o Conselho tenha por via indireta decretado a inconstitucionalidade da lei que deixou de ser aplicada conforme já decidiu o STF, nos seguintes julgamentos:



Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

STF – 1ª Turma, RE 274.362 AgR/ RS, Relatora Min. Ellen Gracie, DJ
08.11.2002.

“Ementa: o acórdão recorrido decidiu conflito entre normas infraconstitucionais, referente a expedição de Certidão Negativa de Débitos, o que inviabiliza a admissão do recurso extraordinário. Agravo regimental desprovido.”

No voto a Ministra assim se manifestou:

“O acórdão recorrido julgou o confronto entre normas de índole ordinária (Código Tributário Nacional e Lei nº 8.212/91), para concluir que a agravada faz jus a recebimento da certidão positiva de débitos, com efeito, de negativa. **A matéria, portanto, não se reveste do conteúdo constitucional que o agravante insiste em lhe atribuir, a impedir a admissão do recurso extraordinário.**” (grifamos).

STF – 2ª TURMA, RE 377.026 AgR/RS, DJ de 12/03/2004

“Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OFENSA REFLEXA À CF/88. INADMISSIBILIDADE. 1. Acórdão de origem reconheceu a limitação imposto pela Lei Complementar 82/95 à regra contida na Lei Estadual nº 10.395/95, considerada hierarquicamente inferior àquela. 2. É inadmissível o recurso extraordinário no qual, a pretexto de ofensa ao princípio da legalidade, pretende-se a exegese de legislação infraconstitucional. Ofensa à Constituição meramente reflexa ou indireta. Agravo Regimental improvido.”

Concluindo, o próprio STF já se posicionou sobre o tema, ou seja o fato da Câmara deixar de aplicar uma lei ordinária, por padecer de ilegalidade pois avançou no campo de outra lei hierarquicamente superior, não significa que esteja declarando nem por via indireta sua inconstitucionalidade.

O STF através de seu TRIBUNAL PLENO também já se posicionou quanto a lei ordinária que invadiu o campo previsto para lei complementar no artigo 146 – III da Constituição Federal de 1.988.

RE 407190 / RS

Relator: Min: MARCO AURÉLIO

Julgamento: 27/10/2004 – Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

Ementa:

TRIBUTO – REGÊNCIA – ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias. MULTA – TRIBUTO – DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional. MULTA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RESTRIÇÃO TEMPORAL – ARTIGO 35 da LEI Nº 8.212/91. Conflita com a Carta da República – artigo 146, inciso III – a a expressão “para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1.977”, constante do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com redação decorrente da Lei nº 9.528/77, ante o envolvimento da matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar.

No voto o Ministro relator deixa claro que as matérias citadas no artigo 146 são apenas exemplificativas, o que significa estar sob a égide da Lei Complementar outras além das ali relacionadas, desde que tratadas em lei desse nível, logo é de se concluir com muito mais certeza de que as ali colacionadas pelo Constituinte, devem ser veiculadas através de lei complementar.

Interessante que, ao mesmo tempo em que o recorrente diz que os Conselhos não podem avançar até a constituição para a interpretação da lei aplicada ao caso concreto, defende a constitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91, ou seja, acaba sendo incoerente pois se não há autorização para avançar até a constituição para mostrar a incompatibilidade da lei com a Carta Magna, tampouco o teria para mostrar sua compatibilidade. Como entendo não ter em nenhuma hipótese a câmara recorrida declarado ainda que de forma indireta a inconstitucionalidade da referida norma não há o que falar sobre a constitucionalidade defendida pelo PFN.

DOCTRINA:

Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 2001, p. 77), ao tratar do tema o CTN e a Constituição de 1988, em nota, leciona:



Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

"Segundo a Constituição de 1.988, somente o legislador complementar federal poderá modificar o Código Tributário Nacional (art. 146). Permanece o mesmo processo legislativo anterior, à luz da Constituição de 1.969. Por meio de lei ordinária ou de medida provisória (segundo o entendimento doutrinário e jurisprudencial), não poderá a União editar normas gerais de Direito Tributário, nem disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar, ou dirimir conflitos de competência."

Transcrevamos a legislação:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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 à homologação, será ele 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.

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;

II - da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Nunca se pode analisar um texto fora do contexto. Assim precisamos analisar os textos contidos no CTN, especialmente em relação à decadência dentro do contexto em ocorria a relação jurídico tributária entre a administração e o contribuinte à época da publicação da referida norma, para depois transporta-la e adapta-la ao contexto atual.



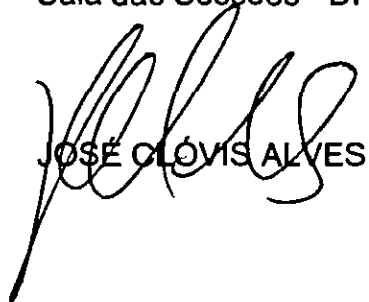
Processo nº : 10665.001779/00-85
Acórdão nº : CSRF/01-05.513

À época da edição do CTN, a maioria dos tributos regia-se pela modalidade de lançamento por declaração. No caso do Imposto de Renda, o sujeito passivo informava os valores que representavam o acréscimo patrimonial, a administração tributária, poderia com os dados fazer o lançamento, ou se tivesse alguma dúvida interagira com o declarante e logo em seguida procedia ao lançamento do imposto. Assim a medida preparatória para o lançamento a que se refere o artigo 173 estaria inserida exatamente no procedimento de recebimento da declaração e expedição da notificação.

Com o passar dos anos a maioria senão hoje, 2.006, quase a totalidade dos tributos e contribuições enquadram-se na modalidade de lançamento por homologação, pois a administração não toma nenhuma medida para lançar o tributo, estando assim sujeito em termos de prazo ao do artigo 150 § 4º do CTN, se porém tiver havido quaisquer das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, devendo aí a contagem de prazo decadencial ser deslocada do referido artigo para o artigo 173.

Assim, conheço do recurso e dou provimento parcial para reconhecer a decadência em relação ao fato gerador ocorrido em 31.12.95.

Sala das Sessões - DF, em 18 de setembro de 2006.


JOSE CLOVIS ALVES

