



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA**

Processo nº 10680.003958/98-36
Recurso nº 105-133.233 Especial do Procurador
Matéria CSLL - EX. 1.993
Acórdão nº 01-05.785
Sessão de 14 de abril de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MERCANTIL - ADMINISTRAÇÃO E CORRETAGEM DE SEGUROS S/A

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Exercício: 1993

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). A CORTE ESPECIAL, POR UNANIMIDADE, DECLAROU A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212, DE 1991 (STJ - RESP 616.348 MG - 15.08.2007).

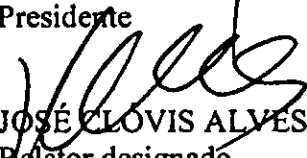
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença (Relator) e Mário Sérgio Fernandes Barroso que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Clóvis Alves.



ANTONIO PRAGA
Presidente



JOSÉ CLÓVIS ALVES
Relator designado

FORMALIZADO EM: 27 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Paulo Jacinto do Nascimento, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.



Relatório

A Fazenda Nacional, por intermédio de Procurador da Fazenda Nacional, inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 105-14.923, às fl. 140/152, cientificada em 18/04/2005, interpôs Embargos de Declaração às fl. 153/159, em 22/04/2005, com fulcro nos art. 27 e 28 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/1998, vigente à época.

O presidente da Quinta Câmara não acolheu os embargos, confirmando o parecer de conselheiro designado, conforme fl. 161/162.

Cientificada da decisão interlocutória em 31/07/2006, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, na mesma data, às fl. 164/182, com fulcro no art. 32, I, do RICC mencionado.

No acórdão recorrido, a Quinta Câmara decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência, apoiando-se, para tanto, no disposto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), com o entendimento de que a Lei nº 8.212/91 não poderia legislar sobre matéria de competência restrita a lei complementar. Considerou, ainda, que este entendimento segue jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), está de acordo com o disposto no Decreto nº 2346/97 e não importa descumprimento da determinação regimental contida no art. 22A do RICC, com redação dada pela Portaria MF nº 103/2002. Assim consta na ementa do acórdão recorrido:

CSL - DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO CTN - PRAZO QUINQUENAL - JURISPRUDÊNCIA DO STF - O prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo à contribuição social para a seguridade social é de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, contados do fato gerador, conforme antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Aplicação do art. 1º do Decreto n. 2.346/97.

A recorrente asseverou que:

- ao julgar inaplicável o art. 45 da Lei nº 8.212/91 sob o argumento de que esse dispositivo estaria regulando matéria reservada a lei complementar, a câmara recorrida declarou a inconstitucionalidade da norma, ultrapassando a competência estabelecida no art. 22A do RICC. Afastar a aplicação de norma nada mais significa que declarar a sua inconstitucionalidade, consoante entendimento do STF (RE 179.170-5 Ceará). Não há como afastar a lei sem declará-la inconstitucional. Não existe notícia de que o STF tenha declarado a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8212/91;



- o art. 45 não contraria o CTN, pois o próprio art. 150, §4º desse código prevê a edição de norma específica que estipule prazo decadencial para a homologação do pagamento;
- o art. 45 não se limita a estipular, apenas ao INSS, o prazo decadencial para o lançamento das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, mas se refere aos sujeitos ativos desses tributos, dentre eles a Receita Federal.

Mediante o Despacho Presi nº 105-251/06, às fl. 184/185, o presidente da câmara recorrida deu seguimento ao recurso por entender atendidos os pressupostos legais de admissibilidade.

Cientificado do acórdão, do recurso especial e do despacho em 30/10/2006, conforme AR à fl. 187 – verso, o sujeito passivo apresentou contra-razões ao recurso da Fazenda Nacional, cujo teor resumo abaixo:

- conforme doutrina, a lei ordinária somente pode alterar prazo decadencial para diminuí-lo e nunca para alterá-lo, uma vez que se trata de norma de garantia do contribuinte;
- em se tratando de CSLL, que possui natureza tributária, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º do CTN. A Lei nº 8212/91 extrapolou os limites da Constituição Federal em matéria de decadência. Nesse sentido a jurisprudência administrativa, que está em harmonia com a orientação do STF;
- mesmo se tratando de matéria de natureza constitucional não é possível aos órgãos da Administração escusarem-se de apreciá-la sob o argumento de que lhes falece competência para tanto. Além disso, mesmo que o Conselho de Contribuintes não declare a inconstitucionalidade da norma, é lícito afastar a aplicação de determinado preceito legal no caso concreto, tendo em vista disposição constitucional.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Relator, Luciano de Oliveira Valença

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A questão submetida à apreciação deste colegiado consiste na pretensão da recorrente em ser afastada a decadência do crédito tributário de CSLL, uma vez que, no seu entender, deve ser aplicado o disposto no art. 45 da Lei nº 8212/91 para fins de contagem do prazo decadencial.

Não resta dúvida de que a CSLL tem natureza tributária, conforme disposição da Constituição Federal, que estabeleceu a competência para a sua instituição no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, especificamente no art. 149.

Então, em vista desta natureza, cabe considerar que as normas gerais de direito tributário contidas no CTN lhe são aplicáveis e, por conseguinte, o lançamento dessa contribuição se subordina às regras referentes à preclusão do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário respectivo, que estão fixadas nos art. 150, § 4º, e 173 desse código.

Acontece que a CSLL é uma das fontes de financiamento da Seguridade Social, consoante previsão contida no art. 11, inciso II e parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 8212/91, abaixo transcrito, vez que é uma contribuição social incidente sobre o lucro. Tal disposição encontra amparo na Constituição Federal, em seus 194 e 195.

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

(...)

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro; (grifei)

Logo, tal contribuição subordina-se, também, à regra contida no art. 45 da mencionada lei, que fixou um prazo decadencial de dez anos.

Aí o cerne da discussão: qual o prazo da decadência que seria aplicável às contribuições sociais? Grande parte dos doutrinadores, dos membros dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, inclusive, o STF (incidentalmente), consideram que as normas gerais de direito tributário, entre as quais, a matéria relativa à

decadência, são de competência exclusiva de lei complementar, conforme o art. 146 da Constituição Federal, e, por consequência, o art. 45 da Lei nº 8212/91 seria inconstitucional.

Uma vez que não houve até o momento declaração de inconstitucionalidade com efeitos *erga omnes* ou edição de súmula (Lei nº 11417/2006) nesse sentido pelo STF, bem assim não foi editada resolução pelo Senado Federal ante as diversas declarações de inconstitucionalidade na via incidental e não sobreveio ato do Presidente da República, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional estendendo os efeitos jurídicos das decisões proferidas pelo judiciário, com o consequente cancelamento dos lançamentos amparados no art. 45 da Lei nº 8212/91, não pode este conselheiro, julgador em esfera administrativa, sob pena extrapolar sua competência regimental e constitucional, pronunciar-se a respeito da constitucionalidade ou não da referida norma.

Os regimentos internos dos Conselhos de Contribuintes (RICC) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF) vigentes à época em que foi proferido o acórdão recorrido, aprovados pela Portaria MF nº 55, de 1998, em seus art. 22ª, com redação dada pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 2002, fixavam que os julgamentos não poderiam afastar a aplicação de lei em virtude de sua inconstitucionalidade. Tal limitação de competência foi mantida nos novos regimentos aprovados pela Portaria MF nº 147, de 2007, nos art. 49 do RICC e 34 do RICSRF.

Não obstante o novo regimento, diferentemente do anterior, não mais fazer referência à ação direta de inconstitucionalidade, em seu art. 49, parágrafo único, inciso I, ao mencionar a possibilidade deste órgão administrativo afastar a lei declarada inconstitucional, não se pode concluir que tal providência deste colegiado estaria também autorizada no caso de inconstitucionalidade declarada em controle difuso. Isto porque, conforme será visto mais adiante, tanto o regimento atual quanto o antigo devem ser interpretados sob a égide do Decreto nº 2346/97, no qual não há esta autorização. Há no regimento atual uma tolerância para que se o julgador administrativo de segunda instância afaste a lei declarada inconstitucional em controle difuso quando o ordenamento jurídico passar aceitar tal possibilidade, o que não ocorreu até o momento.

Na constituição, a competência para julgar inconstitucionalidade é exclusiva do Poder Judiciário, nos termos dos art. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último. Em nenhum dispositivo tal competência é atribuída às autoridades julgadoras no processo administrativo.

Há quem alegue que a apreciação pelo julgador administrativo é possível em função do princípio constitucional da ampla defesa, aplicável tanto para o processo judicial quanto para o processo administrativo.

Interpretar a constituição ou qualquer outra norma desta maneira é jogar por terra regras básicas de hermenêutica. Não pode o interprete retirar o dispositivo onde está presente o princípio da ampla defesa (art. 5º, inciso LV) e aplicá-lo ao caso concreto de forma isolada, sem levar em consideração os demais artigos da Constituição Federal, como se fosse um ente autônomo.

Isto porque, ao mesmo tempo em que o constituinte, originário ou derivado, entendeu por estender a ampla defesa ao âmbito administrativo, limitou a possibilidade da parte prejudicada por determinada norma questionar sua inconstitucionalidade na esfera judicial, pois não atribuiu competência para tanto ao julgador administrativo. Tal conclusão pode ser



facilmente alcançada na interpretação conjunta, e não isolada, dos dispositivos constitucionais acima mencionados. Ou seja, dentro dos limites de sua competência, a autoridade administrativa é obrigada a garantir a ampla defesa ao litigante, analisando todos os argumentos trazidos em sua peça.

Frise-se que a decisão da câmara recorrida, além de extrapolar a competência regimental e constitucional, foi de encontro à Súmula nº 2 do Primeiro conselho de Contribuintes, que determinou que esse conselho “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Outra argumentação dos defensores da não aplicação do disposto no art. 45 da Lei nº 8212/91 é no sentido de que não se estaria declarando a inconstitucionalidade da norma e, por conseguinte, não se estaria ultrapassando a competência do colegiado e muito menos descumprindo a súmula referida, ao afastar a sua aplicação em função de contrariedade a dispositivo ou princípio constitucional.

Trata-se de mero jogo de palavras, que não passou despercebido pelo e. STF ao pronunciar-se no RE 179.170-5 Ceará, quando afirmou que decisão que afasta a aplicação de lei está, em verdade, declarando a inconstitucionalidade dessa norma (voto do Ministro Moreira Alves):

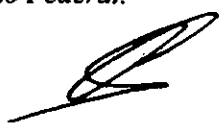
A declaração de inconstitucionalidade de norma jurídica 'incidenter tantum', e, portanto, por meio do controle difuso de constitucionalidade, é o pressuposto para o Juiz, ou o Tribunal, no caso concreto, afastar a aplicação da norma tida como inconstitucional. Por isso, não se pode pretender, como o faz o acórdão recorrido, que não há declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica 'incidenter tantum' quando o acórdão não declara inconstitucional, mas afasta a sua aplicação, porque tida como inconstitucional.

Tem sido entendimento desta CSRF que este colegiado administrativo estaria autorizado a afastar a aplicação de norma declarada inconstitucional sem efeitos *erga omnes*, haja vista determinação contida no art. 4º, parágrafo único do Decreto nº 2346/97. Transcrevo abaixo a parte de interesse do referido decreto:

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.



§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

(...)

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

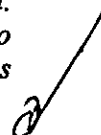
III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

V - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Em resposta a este argumento, transcrevo trecho da declaração de voto do i. Conselheiro Antônio Bezerra Neto, que integrou o acórdão 203-12.500, de 18/10/2007, proferido em razão do recurso nº 126462, o qual entendo demonstrar inequivocamente o erro contido em tal afirmação. Conforme será visto, interpretou-se a disposição contida no parágrafo único de forma isolada, sem levar em consideração a determinação maior contida no *caput* do artigo, do qual é parte integrante.

Observe-se que os parágrafos do art. 1º do referido Decreto dão a real dimensão do escopo a ser observado pela Administração quanto à aplicação da jurisprudência dos Tribunais Superiores, seja no controle difuso ou no controle concentrado de lei declarada inconstitucional. O seu § 1º diz respeito ao controle concentrado de constitucionalidade de lei ou ato normativo declarado inconstitucional e a extensão de seus efeitos; O § 2º equipara os efeitos do controle concentrado de constitucionalidade de lei ao caso do controle difuso de constitucionalidade, desde que tenha ocorrido a suspensão da execução da lei ou ato normativo pelo Senado Federal; já o § 3º faz uma ressalva ao parágrafo anterior, no sentido de autorizar tão-somente ao Presidente da República a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto. Atente-se ao fato de que a regra geral em relação ao controle difuso de lei é o aguardo de eventual Resolução do Senado suspendendo a execução de lei, que no caso foi excepcionado tão-somente ao Presidente da República. Veja que o art. 1º que delimita as regras gerais com suas respectivas exceções não dispõe em seu contexto de qualquer autorização para os órgãos



juízes quanto à extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

Somente no parágrafo único que está atrelado ao art. 4º é que existe um comando para o afastamento da lei declarada inconstitucional pelo STF em controle difuso, pois em controle concentrado os seus efeitos imediatos e erga omnes foram de fato disciplinados no art. 1º. Tal permissão necessita, porém, ser melhor contextualizada. Em primeiro lugar, não se trata de um artigo autônomo à parte, trata-se de um parágrafo vinculado ao caput de um artigo (4º), cujo conteúdo é uma permissão para o Secretário da Receita Federal do Brasil e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, para o caso de o precedente jurisprudencial do STF ser considerado definitivo e inequívoco, que se tome as providências de suas alçadas no sentido de adequação das situações jurídicas concretas ao que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso. Atente-se ao fato de que o juízo de valor é atribuído ao Secretário da Receita Federal ou ao Procurador no âmbito de suas competências e não ao julgador que, a teor do parágrafo único do art. 4º, apenas cancela, agora em seu âmbito, o que foi decidido pelo Secretário da Receita Federal ou Procurador-Geral da Fazenda Nacional através de determinado ato normativo.

Sendo assim, só posso concluir que o parágrafo único seria mesmo meramente uma decorrência lógica (nada a ver com rompimento de hierarquia) de a condição prevista no caput do artigo 4º ter sido acionada ("gatilho lógico"). Ou seja, em assumindo que o Secretário tenha exercido a competência que lhe foi delegada, o que então se faz com essas impugnações/recursos que estão no âmbito do julgamento? Nada de muito metafísico ou profundo, apenas regula consequências lógicas, enquadrando-se perfeitamente como "aspectos complementares à norma enunciada" (art. 23, III, "c", do Decreto nº 4.176/2002, que regula as normas de redação). De outra forma, como conciliar os modais deontológicos de "possibilidade"/"permissão" atribuídos ao Secretário da Receita Federal do Brasil e ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional contrapostos em contraponto aos modais de "necessidade"/"obrigação" vinculados no parágrafo único aos órgãos julgadores? Ademais, como entender a condição de inequívoca, por demais vaga e indeterminada, seja atribuída a todos os julgadores de primeira e segunda instâncias, quando a evidência se trata de uma tomada de decisão eminentemente política a depender de uma análise econômica de custo/benefício a ser efetuada. (grifos no original)

Por fim, tem sido argumentado pelos defensores do afastamento da aplicação da Lei nº 8212/91 que manter a aplicação do dispositivo acarretaria a ida do contribuinte ao judiciário e, por conseguinte, a assunção pela Fazenda Nacional do ônus de sucumbência, vez que a decisão seria, com toda a certeza, favorável àquele. Contudo, não cabe a este colegiado administrativo proferir decisão que extrapole de sua competência simplesmente em função de eventual prejuízo aos cofres públicos. Conforme visto, o STF (via súmula), o Senado Federal (via resolução), o Presidente da República, o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional é que são os entes competentes para avaliar a urgência e

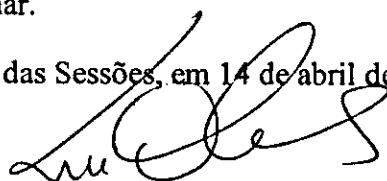


oportunidade da aplicação *erga omnes* de entendimento jurisprudencial *inter partes*, ante prováveis prejuízos ao erário público. A estes é dada competência legal para tanto.

Então, diante de todo o exposto no sentido de que não cabe a este colegiado afastar a aplicação do art. 45 da Lei nº 8212/91 em função de possível violação de dispositivos constitucionais, entendo devida a aplicação deste dispositivo para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito relativo à CSLL. Em vista disso, indevido o acolhimento pela câmara recorrida da preliminar de decadência.

Voto pelo provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para afastar a decadência do direito de constituir o crédito de CSLL e determinar a devolução dos autos para a Quinta Câmara para que profira novo julgamento com a devida análise do mérito, vez que superada a preliminar.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2008


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA



Voto Vencedor

REDATOR DESIGNADO: Conselheiro José Clóvis Alves.

O bem elaborado voto do relator não foi acompanhado pelo restante da Turma Julgadora, pois alinhando-se à jurisprudência pacífica do judiciário, entendeu que o prazo decadencial a ser seguido é o do Código Tributário Nacional e não aquele defendido pelo relator de 10 anos contido no artigo 45 da Lei 8.212/91.

Para tratarmos de decadência, necessário se faz inicialmente fixar as datas dos fatos geradores e da ciência do auto de infração.

Os fatos geradores, objeto do reconhecimento da decadência ocorreram no ano calendário de 1.992.

A ciência da exigência ocorreu no dia 29 de abril de 1.998.

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

Entende a câmara recorrida que as contribuições sociais CSL, PIS E CONFINS, por se tratarem 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.

A tese dos Conselheiros vencidos, é de que o prazo para o lançamento é de dez anos como previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91.







DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES:

Entendo não 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 n.º 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 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:

"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 efetuado (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 apostado 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 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 debeatur" 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 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 consequências 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 obtém 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 analisá-lo 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).”

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 do artigo 173 do CTN, pois negaria-lhe 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.

Aliás, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Federal, que, solenemente proclamou que “nos processos administrativos serão observados entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito” (Artigo 2º par. Único inciso I).

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a “consciência” do julgador, esvaziada estaria a tarefa desta Egrégia Câmara Superior, mormente considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito.

Deveras, não há de fechar os olhos ao fato de que a Constituição incumbiu à lei complementar a competência para disciplinar o instituto da decadência em matéria tributária, competência esta exercida pelo Código Tributário Nacional e aplicável às Contribuições Sociais, conforme interpretação pacífica engendrada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal.

Lembro, especialmente para os mais antigos, o caso da instituição da própria CSLL, em dezembro de 1.988 e a cobrança da referida contribuição mesmo em relação ao resultado apurado no balanço do final daquele ano em flagrante desrespeito ao § 6º do artigo 195 da CF de 1.988, que determinou a noventena.

Ora senhores será que diante a flagrante direto e absurda afronta da lei contra a Constituição, deve o julgador administrativo calar, fazer de conta que não leu? Entendo que sendo o Poder Executivo detentor do direito, diante de flagrantes inconstitucionalidades, pode e deve cada um dos órgãos deixar de aplicar determinado dispositivo legal, como o fez a SRF em relação à limitação de compensação de prejuízos instituída pela Lei 8.981/95, que interpretando a lei 8.023/90, diante da lei nova, entendeu não aplicável tal regra à atividade rural, e o fez bem pois deu prevalência à uma lei especial frente a uma lei ordinária.



Assim também o faz o Procurador Geral da Fazenda Nacional, quando diante de reiterada jurisprudência da improcedência de determinado crédito tributário determina a não execução.

Concluindo cada órgão exerce o seu papel dentro de suas atribuições, vedar um colegiado de interpretar a lei dentro da melhor forma do Direito é tirar do órgão seu papel primordial.

Quanto à jurisprudência do STJ, o recorrente se socorre de tese já ultrapassada visto que 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:

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

“Ementa: o acórdão recorrido decidiu conflito entre normas infra-constitucionais, 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 infra-constitucional. Ofensa à Constituição meramente reflexa ou indireta. Agravo Regimental improvido.”

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

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.

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.

Interessante que, ao mesmo tempo, 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.

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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo 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 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.

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 transportá-la e adaptá-la ao contexto atual.

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 interagiu 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 atualmente, 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.

A DIPJ teria somente caráter informativo ou serviria para outros fins? Esta é a pergunta que me debrucei sobre ela e depois de pesquisa cheguei à conclusão de que, tem outras finalidades que não simplesmente informar a administração ao dados necessários à administração do tributo senão vejamos.

Não se sustenta a tese de que a declaração tenha sido apenas informativa, na realidade ela se constitui no término, no acabamento do lançamento por homologação pois é através dela que o contribuinte dá conhecimento da apuração do imposto com os dados de receitas, despesas, adições e exclusões, isenções, parciais e ou totais, incentivos fiscais, etc, e como há uma conferência sumária há sim a participação do sujeito ativo da relação jurídico tributária.

Mas não é só isso o artigo 811 do RIR/99 inciso I prevê a realização do lançamento de ofício na hipótese do contribuinte não apresentar declaração, o demonstra a correção de nossa tese de que a apresentação da declaração seguindo as normas estabelecidas pela administração uma vez recepcionada, constitui no acabamento do lançamento, pois caso contrário a própria administração não chamaria o lançamento advindo da revisão da declaração de complementar, pois é impossível existir o complementar sem o original, o principal.

Corroborando ainda com essa tese o fato da declaração servir para inscrição na dívida ativa e a cobrança executiva, ora se o imposto não tivesse sido lançado, se não houvesse a tradução em linguagem escrita dos fatos econômicos que redundaram em renda não haveria a possibilidade de se inscrever na dívida ou cobrar o tributo pois só é possível cobrar tributo lançado, se não lançado, primeiro a administração deve tomar providência e realizá-lo.

Quanto às alegações sobre a competência dos Conselhos, cabe ainda, dissertar o seguinte.

Nenhum administrador, quer público ou privado, cria qualquer órgão, empresa, divisão, sem um objetivo, sem uma finalidade.

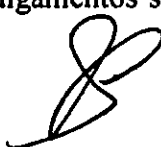
O legislador criou o contencioso administrativo com três objetivos básicos:

a) celeridade, visto que desde os tempos de sua criação, a justiça era e continua demorada, e como a grande maioria dos contribuintes se estiver de posse de uma decisão ainda que administrativa, desde que embasada na interpretação correta da legislação, pagam seus débitos sem recorrer à justiça, há uma antecipação no recebimento dos créditos tributários;

b) economia, visto que se a demanda for para a justiça terá que arcar com o ônus de sucumbência;

c) auditoria, ou seja, uma crítica do trabalho de lançamento, como forma de aferição da atividade vinculada e obrigatória de constituição do crédito tributário, visando o seu aperfeiçoamento mormente através de treinamentos.

Mas não foi só isso visando dar transparência e buscando uma interação com o próprio contribuinte, criou no âmbito da segunda instância administrativa a paridade que existe nos Conselhos, onde os julgamentos são públicos, portanto transparentes, sendo assegurado o



amplo direito de defesa tanto por parte do contribuinte como por parte dos defensores da União, através dos competentes Procuradores da Fazenda Nacional.

O crédito tributário ao ser lançado não está definitivamente constituído, isso só ocorre quando findo o processo administrativo, ou seja, quando há o trânsito em julgado nesta esfera, só a partir daí pode-se falar que exista um bem público representado pelo crédito tributário, pois só a partir deste momento é que pode ser exigido, inscrito na dívida ativa e cobrado judicialmente. Antes disso podemos dizer que há uma expectativa de direito, que só se materializa depois do filtro criado pelo legislador, ou seja o contencioso administrativo.

Tanto as DRJs como os Conselhos podem e devem ajustar o crédito tributário ao montante que de acordo com a lei e as provas dos autos é devido, este é o papel do contencioso, previsto em lei, especialmente no Decreto 70.235/72.

O STF em decisão monocrática proferida pelo Ministro Eros Grau em 27-11-2006, publicada no DJ de 13.02.2007, no RESP 456750/SC – RECURSO EXTRAORDINÁRIO, interposto pelo INSS, contra decisão tomada pelo TRF da 4ª Região que declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que estabelece o prazo de 10 anos para constituição do crédito relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social, negou seguimento ao Recurso e assim se posicionou quanto à matéria ora em debate:

“No que respeita à controvérsia relativa à inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n. 8.212/91, a conclusão do acórdão recorrido está em sintonia com a decisão do Plenário do Supremo, segundo o qual se aplicam às normas gerais da lei complementar (Código Tributário Nacional) às contribuições, especialmente no tocante à disciplina de temas relativos à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributários, nos termos do disposto no artigo 146-III “b”, da Constituição do Brasil.”

A Corte Especial do STJ colocou uma pá de cal na questão, julgando inconstitucional o artigo 45 da Lei 8.212/91 na sessão de 15 de agosto de 2.007 às 18 horas conforme abaixo transcrito do “SITE” do STJ.

Processo : Resp 616348 UF: MG REGISTRO: 2003/0229004-0
RECURSO ESPECIAL
Autuação : 13/12/2003
Recorrente : COMPANHIA MATERIAIS SULFUROSOS - MATSULFUR
Recorrido : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
Relator(A) : Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI - PRIMEIRA TURMA
Assunto : Tributário - Contribuição - Social - Previdenciária - Verba Remuneratória
Localização : Entrada em COORDENADORIA DA CORTE ESPECIAL em 15/08/2007
15/08/2007 - -RESULTADO DE JULGAMENTO FINAL: PROSEGUINDO NO JULGAMENTO, APÓS O VOTO-VISTA DO SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO, A CORTE ESPECIAL, PRELIMINARMENTE, CONHECEU, POR MAIORIA, DA ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE, VENCIDO O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO, E, NO MÉRITO, APÓS O VOTO-VISTA DO SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO E OS VOTOS DOS SRS. MINISTROS FERNANDO GONÇALVES, FELIX FISCHER, ALDIR PASSARINHO JUNIOR, GILSON DIPP, ELIANA CALMON, PAULO GALLOTTI, FRANCISCO FALCÃO E LUIZ FUX ACOMPANHANDO O VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR, A CORTE ESPECIAL, POR UNANIMIDADE, DECLAROU A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212, DE 1991, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR.



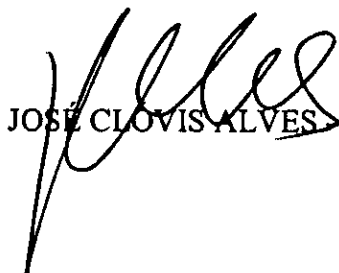
A 1ª Turma da CSRF, de longa data, já pacificou a matéria, tendo surgido inclusive novas teses que não chocam com a aqui defendida mas que são importantes para consolidar a decisão tomada, entre elas cito o bem elaborado voto conduzido pela Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, no acórdão CSRF/01-05.584, proferido nesta reunião de abril de 2.008, do qual destaco o seguinte excerto:

“Do exposto, entendo que o artigo 173 do Código Tributário Nacional se refere apenas a prazo decadencial para os tributos sujeitos à apuração pela modalidade originária de lançamento de ofício. Já o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional assevera norma decadencial para os tributos cuja forma de apuração é a de homologação, como é o caso da CSLL.

Pois bem, ao dispor sobre decadência, a Lei nº 8.212/01 estabeleceu o prazo de 10 (dez) anos, apenas para os casos em que se tratar de tributo sujeito à forma de apuração prevista no artigo 173 do Código Tributário Nacional. Dessa maneira, ao deixar de reproduzir as disposições do artigo 150, § 4º do mesmo *codex*, este não foi afetado, permanecendo o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para os tributos sujeitos à apuração por homologação. A ausência ou insuficiência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não a obrigação de pagar o tributo.”

Assim, conheço o recurso especial apresentado pelo PFN, no mérito voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2.008.



JOSE CLOVIS ALVES - Redator do voto vencedor.

