



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 10680.011108/2006-73
Recurso nº 161.178 De Ofício e Voluntário
Matéria CSLL
Acórdão nº 103-23.497
Sessão de 25 de junho de 2008
Recorrentes 3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG e CREDIREAL ASSOCIAÇÃO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2000, 2001, 2002

Ementa: DECADÊNCIA. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º do CTN. Precedentes da CSRF. Recurso especial não provido.

CSLL. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. As disposições legal e constitucional que estabelecem a incidência da CSLL sobre os resultados auferidos por entidades de previdência privada impedem esta Corte Administrativa de afastar a exigência tributária. Precedentes. Aplicação da Súmula 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

MATÉRIA DE FATO. É de se reconhecer a improcedência da exigência fiscal na parte em que o contribuinte colaciona aos autos elementos que ratificam as alegações recursais. Recurso voluntário a que se dá parcial provimento.

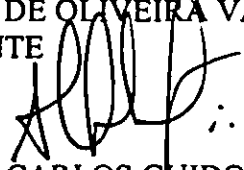
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 3ª TUMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELO HORIZONTE/MG CREDIREAL ASSOCIAÇÃO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, e, por maioria de votos, ACOLHER preliminar de decadência para fatos geradores até 30/09/2001 (inclusive), vencido o Conselheiro Luciano de Oliveira Valença (Presidente) que a acolheu para os fatos geradores anteriores a março de 2001, por aplicar o disposto no art. 173, I do CTN. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para determinar a exclusão do valor

20

de R\$ 1.781.780,18 da base de cálculo da CSLL apurada no 4º trimestre do ano-calendário 2001 e determinar a exclusão da incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe e Carlos Pelá, que deram provimento integral ao recurso, e os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença (Presidente) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que não deram provimento para afastar os juros sobre a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
PRESIDENTE


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Leonardo de Andrade de Couto, Waldomiro Alves da Costa Júnior e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário de interesse de CREDIREAL ASSOCIAÇÃO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL interpostos em face de acórdão proferido pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DO BELO HORIZONTE - MG, assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/09/1999, 31/03/2000, 30/09/2000, 31/03/2001, 31/12/2001

APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL . INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO OU DECLARAÇÃO DA CSLL. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL das Entidades Fechadas de Previdência Privada é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração.

Lançamento Procedente em Parte”

O caso foi assim relatado pela E. Delegacia Regional de Julgamentos recorrida, *verbis*:

“Trata o presente processo do Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, às fls. 04/12, lavrado contra a contribuinte em epígrafe para exigência do crédito tributário no valor de R\$ 13.963.386,46, a título de contribuição, juros de mora e multa proporcional, referente a infrações apuradas em relação a fatos geradores ocorridos em 31/03/1999, 30/09/1999, 31/03/2000, 30/09/2000, 31/03/2001 e 31/12/2001.

De acordo com a descrição dos fatos às fls. 05/06, o lançamento decorreu de ação fiscal levada a efeito junto à contribuinte que apurou infrações à legislação tributária, consistentes no fato de ela ter deixado de pagar e/ou declarar os valores referentes a CSLL devida nos anos de 1999 a 2001.

Aduz, ainda, a fiscalização que mesmo tendo aderido ao Regime Especial de Tributação – RET, instituído pela Medida Provisória 2.222, de 2001, a contribuinte não incluiu os valores devidos da CSLL na anistia prevista naquele diploma legal.

Enquadramento legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 19, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 28, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 6º da Medida Provisória nº 1.807, de 25 de fevereiro de 1999 e reedições e art. 6º, da Medida Provisória nº 1.858, de 26 de outubro de 1999 e reedições.



A contribuinte foi cientificada do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal em 11 de outubro de 2006 (fls. 04 e 42). Inconformada com a exigência, por seu procurador, instrumento de mandato às fls. 221 do Volume II e instrumento de substabelecimento à fl. 239 do Volume II, apresentou a impugnação de fls. 179/214, que foi recepcionada em 13 de novembro de 2006, expendendo, em síntese, observada para melhor sistematização e entendimento a ordem e os subtítulos da petição, as seguintes razões de discordância:

DA TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO

aduz que é tempestiva a impugnação interposta em 13/11/2006 (segunda-feira), haja vista que foi intimada em 11/10/2006 (quarta-feira), não houve expediente na Repartição em 12/10/2006 (quinta-feira), e a contagem do prazo iniciou no dia 13/10/2006 (sexta-feira).

DO AUTO DE INFRAÇÃO

.tece considerações de que o auto de infração foi lavrado ao fundamento de a fiscalização lhe ter imputado o cometimento de suposta infração relativa aos períodos de apuração de 31/03/1999 a 31/12/2001, infração esta consistente na "Apuração Incorreta da CSLL (Financeiras). Insuficiência de Pagamento ou Declaração da CSLL";

.após essas considerações, transcreve o item "5", intitulado "Base de Cálculo e Lançamento", do Termo de Verificação Fiscal (fls. 38/42), para a seguir, contrapor que a exigência é indevida, pelas seguintes razões:

i) Em preliminar:

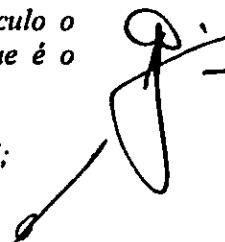
a) nulidade do auto de infração, em face de a fiscalização ter, por conta própria, realizado o lançamento adotando períodos de apuração trimestrais de cada ano-calendário, o que lhe seria prejudicial, em face da limitação da compensação de prejuízos e da antecipação do termo inicial dos juros de mora;

b) decadência de eventual crédito tributário porventura existente, em face de ter decorrido o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN, à vista de que o feito abrange o período de 31/03/1999 a 30/09/2001;

ii) No mérito:

a) improcedência do lançamento, em face de, a seu ver, as entidades de previdência privada não se sujeitarem à exigência da "CSL" (como no original). Isso porque, essa contribuição tem por base de cálculo o lucro, que não poderia ser confundido com o "superávit" que é o resultado positivo apurado por essas entidades;

b) ocorrência de erro material na apuração da matéria tributável;



c) impossibilidade de incidência dos juros de mora sobre o valor lançado a título de multa; isso se devidos fossem tais encargos, bem como inadequação da taxa SELIC.

I – NULIDADE DO LANÇAMENTO COM BASE EM PERÍODOS DE APURAÇÃO TRIMESTRAIS

.de acordo com a Lei nº 9.430, de 1996, o regime de tributação a ser adotado é opção do contribuinte, que pode, a seu critério, adotar o lucro real anual ou o lucro real trimestral;

.por entender que estava desobrigada da apuração do IRPJ e da "CSL", não adotou qualquer forma de pagamento da "CSL". Por isso mesmo, que consignou nas DIPJs entregues ao fisco declaração de que era "imune ao IRPJ" e "desobrigada da apuração da "CSL"";

.ocorre que por força do art. 97, da Lei nº 8.981, de 1995, que transcreve, na hipótese de lançamento de ofício deverá ser observada a forma de apuração da base de cálculo do imposto que for adotada pela pessoa jurídica para o respectivo período, recompondo-se a respectiva base de cálculo; lucro real trimestral ou anual, ou lucro presumido; (destaque como no original)

.em que pese a clareza de que a opção caberia exclusivamente ao contribuinte, a fiscalização teria desconsiderado a norma e apurado a "CSL" supostamente devida com base no lucro real trimestral, procedimento este que contrariaria a jurisprudência administrativa, a teor de ementa atribuída ao Conselho de Contribuintes, que transcreve;

.no seu caso específico, a apuração do superávit com base nas regras de apuração do lucro real trimestral, seria notoriamente desfavorável, por acrescer a contribuição a pagar, haja vista que o superávit poderia ser compensado integralmente com o déficit apurado no mesmo ano-calendário;

.se a fiscalização tivesse apurado a "CSL" com base no regime do lucro real anual, teria apresentado déficit em 1999 e 2000 e superávit bem menor em 2001, o que seria extraído dos demonstrativos às fls. 13 a 24 do processo;

.alega que o superávit apurado no primeiro e terceiro trimestres de 1999 seria anulado pelo déficit apresentado no segundo e quarto trimestres de 1999; assim como o superávit apurado no primeiro e terceiro trimestres de 2000, seria anulado pelo déficit apresentado no segundo e quarto trimestres de 2000; enquanto o superávit apurado no primeiro e quarto trimestres de 2001, seria diminuído pelo déficit apresentado no segundo e terceiro trimestres daquele ano;

.além disso, o superávit de 2001, base de cálculo da "CSL", poderia ser reduzido ainda mais, pela compensação com a base de cálculo negativa (déficit), apurada nos períodos-base anteriores;



.a constatação de que o período-base anual seria mais favorável à sua situação, por si só, evidencia a incorreção da pretensão fiscal de adotar períodos trimestrais. Assim sendo, reporta-se aos arts 107 a 112 do CTN que versam sobre regras de interpretação da legislação tributária, requerendo aplicação decorrente do princípio de que a lei tributária deve ser interpretada de modo mais favorável ao contribuinte. De tal modo que vantagens mais benéficas não podem ser modificadas para pior;

.o lançamento está viciado de nulidade, porque a tributação em bases anuais é menos onerosa na sua situação.

II – DA DECADÊNCIA

.nos termos do art. 142, do CTN, já decaiu o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário em apreço, tendo em vista que foi intimada em 11/10/2006, para exigir “CSL” e encargos, relativos a fatos geradores supostamente ocorridos no período de 31/03/1999 até 31/12/2001;

.a “CSL” é tributo lançado por homologação, em que se aplica a regra do art. 150, § 4º, do CTN (que transcreve) e, no caso, a fiscalização não cogita de dolo, fraude ou simulação;

.reporta-se à jurisprudência administrativa, transcrevendo seis ementas de acórdãos sobre decadência de CSLL e de Finsocial;

.não é aplicável à “CSL” o prazo previsto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, a teor de jurisprudência administrativa, cuja ementa de acórdão transcreve;

.ainda que fosse aplicável o art. 45, da Lei nº 8.212, de 1991, não prevaleceria o entendimento do fisco, porque matéria relativa à prescrição e decadência demanda lei complementar, por consubstanciar norma geral de direito tributário, a teor da alínea “b”, do inc. III, do art. 146, da Constituição Federal;

.objeta, ainda, eventual entendimento que o fisco possa adotar de que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não haveria óbice à aplicação do prazo decadencial de 10 anos, versado na Lei nº 8.212, de 1991, em razão de o art. 150, § 4º do CTN, estabelecer o prazo de cinco anos “se a lei não fixar prazo à homologação”;

.reporta-se à doutrina, transcrevendo excerto de obras atribuídas aos eminentes juristas Alberto Xavier, Luciano da Silva Amaro e Brandão Machado, bem como à jurisprudência administrativa, transcrevendo ementas de acórdãos atribuídas à Câmara Superior de Recursos Fiscais e ao Conselho de Contribuintes, acerca do prazo decadencial de contribuições sociais.

III – DA IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR A “CSL” INCIDENTE SOBRE O “SUPERÁVIT”

.transcreve os arts. 1º, 4º e 5º, da Lei nº 6.435, de 1977 e o art. 31 da Lei Complementar nº 109, de 2001, destacando, em relação à primeira destas leis o § 1º, que contém o preceito de que "as entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos", e de que as entidades de previdência privada serão organizadas como "sociedades civis ou fundações, quando sem fins lucrativos". Em relação à segunda lei mencionada, destaca o mandamento de que "as entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos";

.afirma, então, que é vedada a finalidade lucrativa das entidades de previdência privada fechadas e que tais entidades se submetem a regime contábil especial que não prevê a obtenção de lucros ou de prejuízos, mas de superávits e de déficits, nos termos do art. 46, da Lei nº 6.435, de 1977, que transcreve;

.referido tratamento contábil teria sido conservado, porém com algumas alterações, pela Lei Complementar nº 109, de 2001, nos termos dos arts. 20 e 21, que transcreve;

.recorre à doutrina, reportando-se a obra atribuída ao jurista Hilário Franco, que prelecionou distinções entre entidades sem fins lucrativos e as de natureza comercial com finalidade de lucro, conforme enumeradas:

a) nas entidades sem fins lucrativos, a aquisição de bens é considerada despesa, enquanto nas empresas comerciais é tratada como investimento e incorpora o seu patrimônio;

b) nas entidades sem fins lucrativos são estabelecidas as despesas e depois as receitas, que advirão das contribuições, para assegurar o equilíbrio financeiro e não resultado econômico favorável. Nas empresas comerciais os recursos disponíveis, oriundos do capital e da receita são empregados em elementos patrimoniais e no custo da produção de bens e serviços;

c) a receita das entidades de previdência não se harmoniza necessariamente com o montante das contribuições recebidas de seus segurados, porque as entradas têm imediata correlação no passivo, com a obrigação de sua restituição ou prestação correspondentes;

d) nas entidades sem fins lucrativos, as saídas de recursos constituem-se sempre em despesa, seja para consecução de sua finalidade, seja para compra de bens patrimoniais, seja para pagamento de serviços e bens de consumo. Nos casos em que a despesa é efetiva (quando não se refere a compra de bem patrimonial) ocorrerá déficit, visto que contribuiu negativamente para o equilíbrio financeiro, já nas empresas comerciais a despesa depende dos custos, da expectativa de receita e da obtenção do lucro;

e) a entidade sem fins lucrativos precisa encontrar equilíbrio financeiro;

.instituída pelo inc. I, do art. 195 da Constituição Federal, a contribuição social, que é de competência da União, tem como fato

gerador, unicamente a apuração de lucro - na acepção de acréscimo patrimonial efetivo e real -, e de nenhuma outra grandeza, tal como o superávit, a teor da Lei nº 7.689, de 1988, que a instituiu;

.a definição e o alcance exato do que é "lucro", são encontradas no direito privado, mais especificamente no direito comercial (arts. 189 e 191 da Lei das S/A), e não pode ser modificado a teor do art. 110 do CTN que preceitua que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, ...";

.por força da Lei Complementar nº 109, de 2001, as entidades privadas fechadas não se submetem à lei comercial, visto que não têm fins lucrativos, sendo proibidas de apurar lucros ou de assumir a forma de sociedades mercantis e assim, não realizam o fato gerador da "CSL", não podendo ser obrigadas ao seu pagamento;

.a própria Secretaria da Receita Federal já teria proferido entendimento de que a "CSL" não é devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, por meio do Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30 de novembro de 1990;

.ademais, a Lei nº 10.426, de 2002, (conversão da Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001), estabeleceu que as entidades fechadas de previdência complementar eram isentas da "CSL", consoante art. 5º, que transcreve:

"Art. 5º. As entidades fechadas de previdência complementar ficam isentas da Contribuição Social sobre o lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002."

.recorre à jurisprudência, transcrevendo ementas e excertos de votos, de decisões a respeito da matéria, emanadas de Tribunais Superiores;

.transcreve, ainda excerto da sentença proferida no mandado de segurança coletivo, processo nº 2001.38.00.042867-7, impetrado pela ABRAPP contra o Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte, cuja conclusão é de que "como a CSLL não possui fato gerador distinto do lucro, que não é obtido pelas entidades filiadas à impetrante, a intributabilidade destas é correta".

IV – EXIGÊNCIA DE VALORES SUPERIORES AOS DEVIDOS: VÍCIOS NO LEVANTAMENTO FISCAL

.existem no lançamento equívocos e irregularidades na apuração do crédito tributário que chegam a viciá-lo como um todo por falta de liquidez e certeza do crédito tributário.

IV.1 – DESCONSIDERAÇÃO DO DÉFICIT APURADO EM 1997

.a fiscalização não considerou o déficit ("base de cálculo negativa") apurado no ano de 1997, não utilizado em 1998, em que pese ter afirmado no Termo de Verificação Fiscal que "consideramos para



efeito do valor tributável a compensação das bases negativas da CSLL apuradas em períodos anteriores, limitada a 30% da base de cálculo antes da compensação, e que foram encontradas nos períodos fiscalizados, conforme pode ser comprovado pelas planilhas de fls. 25 e 31”.

.a seu ver, o procedimento contraria a jurisprudência administrativa, nos termos de ementa atribuída ao Conselho de Contribuintes, que transcreve;

.então o procedimento se tornou viciado, motivo pelo qual deve ser determinada sua nulidade.

.IV.2 – FALTA DE COMPENSAÇÃO DE 1/3 DA COFINS PAGA COM A “CSL” LANÇADA DE OFÍCIO

.em 27/12/2001 aderiu ao “Regime Especial de Tributação – RET”, instituído pela Medida Provisória nº 2.222, de 2001, tendo então, nos termos do art. 5º, “parcelado os débitos da Cofins relativos aos períodos de apuração de janeiro de 1999 a dezembro de 2001, à alíquota de 3%, incidente sobre o faturamento”;

.de fevereiro a dezembro de 1999, vigorou a regra instituída pelo art. 8º, da Lei nº 9.718, de 1998, autorizando aos contribuintes compensar até 1/3 da Cofins efetivamente paga com os valores a recolher a título da Contribuição Social sobre o Lucro. No entanto a fiscalização deixou de reconhecer esse direito à compensação, o que contraria a jurisprudência administrativa, consoante ementas de acórdãos atribuídas ao Conselho de Contribuintes, que transcreve;

.requer, pois, ao menos o abatimento do valor lançado correspondente a 1/3 da Cofins paga, conforme DARFs que diz anexar (doc. 03).

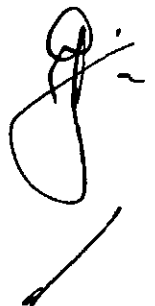
IV.3 – INVERSÃO DAS CONTAS DO PROGRAMA PREVIDENCIAL RELATIVAS AO 1º E 2º TRIMESTRE DE 2001

.ao apurar a base de cálculo da “CSL”, a fiscalização inverteu as contas do programa previdencial dos 1º e 2º trimestres de 2001;

.analisando-se os demonstrativos mensais de apuração do PIS e da Cofins constantes do processo administrativo nº 10680.011107/2006-29, verifica-se claramente que no presente feito os valores indicados no demonstrativo de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro como relativos ao 1º trimestre de 2001, na verdade correspondem ao 2º trimestre, e vice-versa;

.caso tivessem sido considerados os valores do Programa Previdencial que correspondem efetivamente ao 1º trimestre, teria sido apurada base de cálculo negativa e a consequência é que não haveria “CSL” a pagar nesse primeiro trimestre;

.referida falha, a seu ver, também levaria à total insubsistência do lançamento.



IV.4 – EXCLUSÃO NÃO REALIZADA

.a fiscalização informou no Termo de Verificação Fiscal ter excluído os valores de reserva matemática transferida a Bradesco Previdência, de R\$ 157.648.861,60 e R\$ 163.143.642,01, da base de cálculo da "CSL" do 4º trimestre de 2001. No entanto, as reservas matemáticas transferidas foram da ordem de R\$ 349.183.177,49, compostas pelo primeiro termo de R\$ 15.603.016,73 e pelo segundo termo de R\$ 333.580.160,76. De tal modo, deixou de excluir da base de cálculo da "CSL" no 4º trimestre de 2001, o valor de R\$ 28.390.673,88, acarretando exigência a maior de "CSL".

V – DO NÃO CABIMENTO DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA


.com arrimo em jurisprudência administrativa atribuída ao 1º, 2º e 3º Conselho de Contribuintes, cujas ementas transcreve, a defendente sustenta que a exigência de juros sobre a multa não tem suporte legal;

.a seu ver, a própria dicção do art. 161 do CTN evidencia que não há possibilidade de incidir juros sobre multa e não a autoriza. Isso porque, a penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, não está incluída no "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora, sob pena de ser desnecessária a ressalva final do artigo de que a incidência de juros se dá "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis";

.contrapõe, ainda, que a exigência pudesse estar fundamentada no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao argumento de que, os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorreriam da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorreriam de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais;

.a única interpretação possível do art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento;

.transcreve o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, afirmando que ele vem evidenciar ainda mais que o art. 61 dessa mesma Lei prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições. Isso porque, a seu ver, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", que consta do caput do art. 61 da aludida Lei contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art. 43, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do caput do artigo já decorreria diretamente do art. 61.



VI – QUANTO AOS JUROS DE MORA

.ainda que fossem devidos juros de mora, eles não poderiam ser calculados com base na taxa SELIC. Isso porque referida taxa é uma figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços das instituições financeiras; é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda, extrapola em muito o percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN, como reiteradamente reconhecido pelo C. Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 464.295 – São Paulo – DJ 16/02/2004).

PEDIDOS

.acolhimento da impugnação e reconhecimento da insubsistência do auto de infração.

.todas as intimações relativas ao feito sejam dirigidas ao advogado signatário, cuja qualificação e endereço menciona. (grifamos)

Anexos da Impugnação:

No Volume II do processo constam os documentos que a impugnante aportou aos autos com a impugnação, consubstanciados nos instrumentos de mandato e substabelecimento, além de atas e estatutos da entidade, agrupados no subtítulo “Doc. 1” (fls. 221/239); bem como cópias reprográficas de documentos, cuja relação menciona à fl. 219 desse Volume II, agrupados nos subtítulos “Doc. 2” (fls. 242/249); “Doc. 3” (fls. 251/259); “Doc. 4” (fls. 261/266); “Doc. 5” (fls. 268/282).

O acórdão acima ementado considerou insubsistente em parte a impugnação e, conseqüentemente, procedentes em parte os lançamentos. Em apertada síntese, o acórdão recorrido reconheceu a procedência integral do pleito da Recorrente relativo à “*compensação de 1/3 da Cofins paga com a CSLL lançada*”, como também a procedência parcial dos pedidos relacionados à “*inversão das contas do Programa Providencial relativas ao 1º e 2º trimestres de 2001*” e à “*exclusão não realizada*”; mantendo-se no mais a exigência tal como lançada.

Preliminarmente, o acórdão recorrido afastou a argüição de nulidade do lançamento e de decadência. Quanto ao primeiro aspecto, entendeu o acórdão que o período anual de apuração do tributo apenas poderia ser considerado na hipótese caso a Recorrente tivesse feito a opção respectiva nos termos da legislação vigente (mediante o pagamento do tributo sobre bases estimadas), o que não teria ocorrido *in casu*. Quanto à segunda preliminar, atestou o v. acórdão que a decadência do direito do Fisco de lançar créditos de CSLL ocorre apenas com o decurso do prazo de 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, a teor do art. 45 da Lei n. 8.212/91.

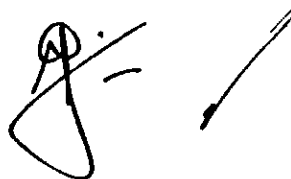
No mérito, o acórdão asseverou a procedência da exigência de CSLL no período assinalado, posto que: (i) na condição de entidade fechada de previdência privada, a Recorrente

não atende aos requisitos do art. 55 da Lei n. 8.212/91 para gozar da isenção prevista em favor das entidades beneficentes e de assistência social; (ii) a Recorrente, ainda que constituída como associação de previdência social complementar, sob a forma de sociedade civil, sem fins lucrativos, nos moldes do § 1º, do art. 31, da Lei Complementar nº 19, de 2001, faz parte do elenco de contribuintes do § 1º, art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, posição corroborada pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, por meio do Parecer Cosit nº 01, de 28 de janeiro de 2002; (iii) a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das Entidades Fechadas de Previdência Privada é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração. Para determinação dessa base de cálculo tomar-se-á por base a Demonstração do Resultado do Exercício constante do ANEXO C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de novembro de 1998, deduzindo-se do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES a FORMAÇÃO DE RESERVAS MATEMÁTICAS e a FORMAÇÃO DE CONTINGÊNCIAS, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.

Ainda em sede de mérito, o acórdão recorrido asseverou que não seria possível considerar no lançamento déficits apurados no ano de 1997, pois: (i) a fiscalização delimitou que apenas e tão-somente as bases de cálculo negativas da CSLL apuradas em períodos anteriores, *“encontradas nos períodos fiscalizados”*, foram consideradas para efeito de determinação do valor tributável; (ii) não estaria apurada e demonstrada pela Recorrente a existência de base negativa; (iii) o déficit declarado pela Recorrente na declaração de imune do ano-calendário de 1997, no valor de R\$ 5.069.880,74 (fls. 242) refere-se ao período anual de 01/01/97 a 31/12/1997, e não guarda qualquer identidade com o critério de determinação da base de cálculo. Foram afastadas, ao final, as alegações relativas à ilegitimidade da incidência de juros sobre a multa de ofício e de juros moratórios equivalentes à Taxa Selic.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reproduz as razões de sua impugnação, especialmente no que se refere: (i) à nulidade do lançamento pelo fato de que a fiscalização não poderia tê-lo realizado *“tomando como períodos de apuração os trimestres de cada ano-calendário, prejudicando enormemente a Recorrente em face da limitação da compensação de prejuízos e antecipação do termo inicial dos juros de mora”* (fls. 361); (ii) à extinção do crédito tributário relativo ao período de 31/03/99 a 30/09/2001 pela decadência; (iii) à ilegitimidade da exigência de CSLL face às entidades de previdência privada, pois não haveria que se confundir o lucro, base de cálculo da CSL, com o “superávit” por elas apurado; (iv) aos erros na apuração da matéria tributável, cujo reconhecimento reduziria o valor do tributo lançado; (v) à ilegitimidade da incidência de juros sobre a multa de ofício e da exigência de juros moratórios equivalentes à Taxa Selic.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Relator

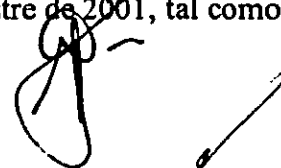
Recurso de Ofício

Conheço do recurso de ofício, ante a presença dos requisitos de admissibilidade.

Não merecem censura as conclusões do acórdão recorrido no sentido de excluir da tributação as matérias relativas à *“compensação de 1/3 da Cofins paga com a CSLL lançada”*, à *“inversão das contas do Programa Providencial relativas ao 1º e 2º trimestres de 2001”* (parcial) e à *“exclusão não realizada”* (parcial).

A primeira exclusão é autorizada por expressa disposição legal (Lei n. 9.718, art. 8º, § 1º). Tendo sido comprovado pela Recorrente recolhimentos de Cofins anteriores ao lançamento de ofício, ainda que realizados a destempo (mas antes da compensação pretendida) e mediante acordo de parcelamento, é de rigor o reconhecimento do direito da Recorrente de ter compensado o montante correspondente a 1/3 dos citados recolhimentos de Cofins com os valores de CSLL lançados. Assim, correta a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que *“dos valores de R\$ 1.294.844,24 e de R\$ 85.641,28, da CSLL lançada de ofício para o primeiro e o terceiro trimestre do ano-calendário de 1999, efetua-se a compensação dos valores de R\$ 4.407,39 e de R\$ 12.827,97, equivalentes a 1/3 dos valores da Cofins paga relativa aos meses compreendidos nesses trimestres. De tal modo, a exigência da CSLL em relação a esses períodos (1º e 3º trimestres de 1999) passa para os valores de R\$ 1.290.436,85 e R\$ 72.813,31, respectivamente, resultando na exoneração do valor total de R\$ 17.235,36”* (fls. 339).

A segunda exclusão decorre de erro de fato praticado pela fiscalização na lavratura do lançamento. Conforme bem ressaltado pelo acórdão recorrido, a fiscalização *“inverteu”* o valor dos *“Recursos Coletados Previdenciais”* relativos ao primeiro e segundo trimestres de 2001 no Demonstrativo do Cálculo da CSLL (fls. 21/22), de sorte que no primeiro trimestre o valor indicado foi de R\$ 318.531,50 (quando o correto seria R\$ 307.183,20) e no segundo trimestre o valor adotado foi de R\$ 307.183,20 (quando o correto seria R\$ 318.531,50). Tal inversão significou redução de R\$ 11.348,30 da base tributável do 1º trimestre de 2001 e da base de cálculo negativa do 2º trimestre de 2001, tal como atestado pelo acórdão a fls. 340/341 dos autos.



Por fim, a procedência da exclusão relativa aos valores de reserva matemática transferida a Bradesco Previdência decorre do exame do (i) Termo de Verificação Fiscal (fls. 91); (ii) dos documentos acostados pela Recorrente que ratificam a transferência da 'Credireal previdência' para a 'Bradesco Previdência' de alguns dos planos por ela mantidos (fls. 63/93 – valores de R\$ 15.603.016,73 e R\$ 333.580.160,76); (iii) dos assentamentos contábeis da Recorrente que informam a transferência em apreço (fls. 273/282); (iv) e da insuficiência do valor deduzido pela fiscalização no lançamento face aos valores acima referidos (R\$ 320.792.503,61).

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e foi interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento.

Para que não se alegue qualquer omissão nesse julgamento, esse Relator passa a examinar pontualmente as alegações recursais, como segue:

(i) Preliminarmente: da alegação de nulidade do lançamento por apurar a CSLL em períodos trimestrais

Em que pesem as razões recursais, o lançamento impugnado não está eivado de nulidade. O lançamento está adequadamente lavrado, com observância a todos os requisitos de forma previstos no art. 10 do Decreto n. 70.235/72. A obrigação tributária encontra-se devidamente circunstanciada no auto de infração, com precisa indicação dos dispositivos legais que justificaram sua lavratura e adequada identificação do aspecto temporal do fato gerador.

Conforme reconhecido pela própria Recorrente em sede de recurso voluntário, *“ausente a opção do sujeito passivo pela apuração do IRPJ na sistemática do lucro real anual ou do lucro presumido, este estará submetido à regra da apuração do imposto de renda pelo lucro real anual”* (fls. 364).

Nos termos do art. 1º da Lei n. 9.430, de 1996, a partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias, 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. Em caráter excepcional, e mediante expressa e tempestiva manifestação do sujeito passivo, as empresas tributadas pelo lucro real podem optar

por apurarem os tributos incidentes sobre a renda (IRPJ e CSLL) em periodicidade anual (pagamento por estimativa) estimadas). Assim dispõe o art. 2º da Lei n. 9.430/96, *verbis*:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

No caso dos autos, a Recorrente não faz prova de que formulou opção pelo regime anual de tributação em relação aos períodos versados no auto de infração. Ao contrário, atesta expressamente de deixou de fazê-la tempestivamente por entender não ser contribuinte do tributo lançado. Desinfluyente, no particular, que tal falta de opção não tenha decorrido de renúncia expressa da Recorrente ao regime excepcional. Para os fins da citada legislação, basta a ausência de opção pelo contribuinte (pelo regime anual – pagamento por estimativas) para que este esteja sujeito à apuração e cobrança do tributo pelo regime trimestral.

Pelo mesmo fundamento, não procede a alegação da Recorrente de que a fiscalização teria optado pelo regime mais oneroso de tributação da CSLL. A fiscalização

optou pelo regime legal de tributação, independentemente do respectivo reflexo nos valores que seriam (e foram) tributados. Circunstâncias particulares das atividades econômicas da Recorrente não são suficientes para ilidir a expressa determinação legal quanto ao aspecto temporal do fato gerador dos tributos lançados.

Por tais fundamentos, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

(ii) Preliminarmente: da decadência

Nas hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito tributário é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

Art. 150. Omissis.


§ 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. (grifos nossos).

Não é recente em nossa jurisprudência o reconhecimento da decadência do direito de o Fisco constituir créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 5 (cinco) anos contados da lavratura do respectivo lançamento, diante do quanto dispõe os artigos 150, § 4º, do CTN. O extinto E. TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, há muito **sumulou** o entendimento de que a constituição de crédito tributário, efetivada pelo lançamento tributário, está sujeita ao prazo quinquenal de decadência. *Verbis*:

Súmula 108. A constituição do crédito previdenciário está sujeita ao prazo de decadência de cinco anos.

Desse entendimento jurisprudencial não destoam esse E. CONSELHO DE CONTRIBUINTES DA FAZENDA NACIONAL, *verbis*:

Número do Recurso:	<u>143533</u>
Câmara:	SÉTIMA CÂMARA
Número do Processo:	13839.002264/00-89
Tipo do Recurso:	VOLUNTÁRIO
Matéria:	IRPJ
Recorrente:	PLASCAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida/Interessado:	1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Data da Sessão:	16/06/2005 00:00:00
Relator:	Octávio Campos Fischer
Decisão:	Acórdão 107-08124
Resultado:	OUTROS – OUTROS
Ementa:	IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Se entre a data do fato jurídico



tributário e o Lançamento de Ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN.
(...)

No mesmo sentido:

Número do Recurso: 145370
Câmara: OITAVA CÂMARA
Número do Processo: 13830.000128/00-16
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IRPJ
Recorrente: HEDDY RIBEIRO S/C LTDA. – ME
Recorrida/Interessado: 5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Data da Sessão: 22/03/2006 00:00:00
Relator: Luiz Alberto Cava Maceira
Decisão: Acórdão 108-08752
Resultado: DPPU – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE
Ementa: IRPJ – DECADÊNCIA – JANEIRO DE 1995 – É cristalino o entendimento de que sendo o lançamento do imposto de Renda da Pessoa Jurídica na modalidade por homologação, decai no prazo de 05 (cinco) anos o direito da Fazenda em procedê-lo, nos termos do §4º do art. 150 do CTN. (...)

No mesmo sentido:

Número do Recurso: 116508
Câmara: OITAVA CÂMARA
Número do Processo: 10283.002808/96-81
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IRPJ E OUTROS
Recorrente: CONAVE - COMÉRCIO E NAVEGAÇÃO LTDA.
Recorrida/Interessado: DRJ-MANAUS/AM
Data da Sessão: 13/05/1998 00:00:00
Relator: Luiz Alberto Cava Maceira
Decisão: Acórdão 108-05139
Resultado: DPPU – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE
Ementa: IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por se tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN) para encontrar respaldo no parágrafo 4o. do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Decadência reconhecida para o período-base de 1990, haja vista que o

*lançamento do IRPJ só foi cientificado à atuada em 25.06.96.
(...)*

No mesmo sentido:

Número do Recurso: 127094
Câmara: QUINTA CÂMARA
Número do Processo: 10980.012853/99-10
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
Recorrente: PARANÁ - JET TÁXI AÉREO LTDA.
Recorrida/Interessado: DRJ-CURITIBA/PR
Data da Sessão: 06/12/2001 01:00:00
Relator: Maria Amélia Fraga Ferreira
Decisão: Acórdão 105-13690
Resultado: OUTROS - OUTROS

Texto da Decisão: Por maioria de votos: 1 - na parte questionada judicialmente, não conhecer do recurso; 2 - na parte discutida exclusivamente na esfera administrativa, acolher a preliminar suscitada, para cancelar o lançamento, dando provimento ao recuso. Vencidos os Conselheiros Álvaro Barros Barbosa Lima e Verinaldo Henrique da Silva, que, na parte discutida exclusivamente na esfera administrativa, rejeitavam a preliminar suscitada.

Ementa: CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECADÊNCIA - Não sendo a CSLL tributo, mas tendo natureza tributária, conforme entendeu o Supremo Tribunal Federal, a ela aplicam-se as regras previstas no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) relativamente à decadência. Por outro lado, tratando-se de contribuição recolhida sem prévio exame da autoridade administrativa o prazo decadência é o previsto no art. 150, § 4º do CTN (Lei nº 5.172/66). O prazo decadência de 10 (dez) anos estabelecido pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91 não prevalece em relação à CSLL, à luz do que dispõe o artigo 146, III, letra "b" da Constituição Federal. Por força de tal dispositivo cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

No mesmo sentido:

Número do Recurso: 146386
Câmara: PRIMEIRA CÂMARA
Número do Processo: 13899.002362/2003-71
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL
Recorrente: COEST CONSTRUTORA S.A.
Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Data da Sessão: 24/05/2006 00:00:00
Relator: Sandra Maria Faroni
Decisão: Acórdão 101-95540
Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

Ementa: DECADÊNCIA. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento

por homologação, e não havendo acusação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador.
DECADÊNCIA CSLL - A decadência da CSLL se submete às regras do CTN.

No mesmo sentido:

Número do Recurso: 141625
Câmara: OITAVA CÂMARA
Número do Processo: 11080.018144/99-91
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL
Recorrente: INDÚSTRIAS MICHELETTO S.A.
Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Data da Sessão: 16/06/2005 00:00:00
Relator: Nelson Lósso Filho
Decisão: Acórdão 108-08369
Resultado: OUTROS - OUTROS

Texto da Decisão: Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca. Designado o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira para redigir o voto vencedor.

Ementa: DECADÊNCIA – CSLL – Considerando que a CSLL é tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo para o Fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Preliminar acolhida.

O E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA firmou o entendimento a respeito da ocorrência da decadência do direito do Fisco de constituir créditos referentes a impostos e contribuições sociais decorrentes de fatos ocorridos anteriormente a 5 anos contados da data do lançamento, tal como ocorre no caso dos autos. Veja-se, nesse sentido, recentíssimo v. acórdão proferido pela E. Segunda Turma da Corte Especial, de Relatoria do Exmo. Min. João Otávio de Noronha:

PREVIDENCIÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que os créditos previdenciários têm natureza tributária.

2. Com o advento da Emenda Constitucional n. 8/77, o prazo prescricional para a cobrança das contribuições previdenciárias passou a ser de 30 anos, pois que foram desvestidas da natureza tributária, prevalecendo os comandos da Lei n. 3.807/60. Após a



edição da Lei n. 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal. Todavia, essas alterações legislativas não alteraram o prazo decadencial, que continuou sendo de 5 anos.

3. Na hipótese em que não houve o recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação, cabe ao Fisco proceder ao lançamento de ofício no prazo decadencial de 5 anos, na forma estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

4. Em se tratando de créditos previdenciários cujos fatos geradores ocorreram em dezembro de 1975 e no período de janeiro de 1979 a dezembro de 1981, em 20 de fevereiro de 1987, quando foi efetivado o lançamento, já se encontravam extintos.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido. (REsp 190287/SP, Rel.: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Primeira Turma, data do julgamento 22/02/2005, DJ 11.04.2005 p. 208 – grifos nossos).

Nos mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. PERÍODO ENTRE MAIO/1978 E DEZEMBRO/1982.

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que, de toda sorte, deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. Aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, exclusivamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, enquanto que o art. 173 deve nortear os tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

3. O prazo prescricional das contribuições previdenciárias foi sucessivamente modificado pela EC n.º 8/77, pela Lei 6.830/80, pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei 8.212/91, à medida em que as mesmas adquiriam ou perdiam sua natureza de tributo. Por isso que firmou-se a jurisprudência no sentido de que "o prazo prescricional das contribuições previdenciárias sofreram oscilações ao longo do tempo:

a) até a EC 08/77 - prazo quinquenal (CTN);

b) após a EC 08/77 - prazo de trinta anos (Lei 3.807/60); e

c) após a Lei 8.212/91, prazo de dez anos."

4. Não obstante, o prazo decadencial não foi alterado pelos referidos diplomas legais, mantendo-se obediente aos cinco anos previstos na lei tributária. In casu, as parcelas referentes ao período compreendido

entre maio de 1978 e dezembro de 1982 acham-se atingidas pela decadência.

5. Recurso especial desprovido. (REsp 640848/SP; Rel.: Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, data do julgamento 09/11/2004, DJ 29.11.2004, p. 255 – grifos nossos).

Em outro recente julgamento, particularmente, o E. STJ reconhece a ineficácia do art. 45 da Lei n. 8.212/91 [por afronta ao art.146, III, b, da CF-88], que permitiria ao Fisco constituir créditos de contribuições decorrentes de fatos ocorridos em até 10 anos anteriores à ocorrência do lançamento. *Verbis:*

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

1. Não há, em nosso direito, qualquer disposição normativa assegurando a imprescritibilidade da ação declaratória. A doutrina processual clássica é que assentou o entendimento, baseada em que (a) a prescrição tem como pressuposto necessário a existência de um estado de fato contrário e lesivo ao direito e em que (b) tal pressuposto é inexistente e incompatível com a ação declaratória, cuja natureza é eminentemente preventiva. Entende-se, assim, que a ação declaratória (a) não está sujeita a prazo prescricional quando seu objeto for, simplesmente, juízo de certeza sobre a relação jurídica, quando ainda não transgredido o direito; todavia, (b) não há interesse jurídico em obter tutela declaratória quando, ocorrida a desconformidade entre estado de fato e estado de direito, já se encontra prescrita a ação destinada a obter a correspondente tutela reparatória.

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

3. Instauração do incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CF, art. 97; CPC, arts. 480-482; RISTJ, art. 200). AgRg no REsp 616348 / MG ; AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2003/0229004-0 Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI PRIMEIRA TURMA, 14/12/2004, DJ 14.02.2005, p. 144)



O tema em referência não comporta outras divagações, em vista da edição da Súmula Vinculante de n. 08 pelo C. Supremo Tribunal Federal [que reconhece, com efeitos *erga omnes*, a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91]. *Verbis*:

“SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.”

.....

No caso dos autos, cientificado o contribuinte do lançamento em 11.10.2006 (fls. 04), é de se reconhecer a decadência do direito do Fisco de constituir créditos relativos a fatos ocorridos anteriormente a 30.09.2001 (inclusive).

(iii) Do mérito: da legitimidade da incidência de CSLL sobre os resultados de entidades fechadas de previdência privada

Em sessão realizada em 25.01.2007, esse Colegiado, por maioria de votos, asseverou a legitimidade da incidência de CSLL sobre os resultados de entidades fechadas de previdência privada.

Pela correção de seus fundamentos, esse Relator pede vênias para adotar como fundamento desse voto as razões aduzidas no voto vencedor da lavra do Ilmo. Conselheiro Flávio Franco Corrêa, no sentido de ratificar a validade do lançamento de CSLL face às citadas entidades, *verbis*:

“Para bem fundamentar este voto, impende destacar, de plano, o exercício da jurisdição constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, tal a importância que lhe conferiu a Carta Magna, ao reservar-lhe o pódio de guardião da Constituição (art. 102, caput, CR/88). Nesse sentido, cabe-me rastrear a jurisprudência da própria Corte Superior, na qual se solidificou a predominância de sua hermenêutica:

“(...)Ora, se ao Supremo Tribunal Federal compete, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, é certo que a sua interpretação do texto constitucional deve ser acompanhada pelos demais Tribunais, em decorrência do efeito definitivo absoluto outorgado à sua decisão. Não se pode diminuir a eficácia das decisões do Supremo Tribunal Federal com a manutenção de decisões divergentes. (...)Contrariamente, a manutenção de soluções divergentes, em instâncias inferiores, sobre o mesmo tema, provocaria, além da desconsideração do próprio conteúdo da decisão desta Corte, última intérprete do texto constitucional, a fragilização da força normativa da Constituição. (...)Privilegiar a interpretação controvertida, para a manutenção de julgado desenvolvido contra a orientação desta Corte, significa afrontar a efetividade da Constituição.(...)” (RE (AgR) 328.812-AM, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ de 04.11.2003 – Informativo nº 300, transcrições.)

(...) Nesse sentido, afirma José Elaeres Teixeira, em estudo específico sobre o tema: “Assim, ainda que uma questão tenha conteúdo político, desde que apresentada ao Judiciário na forma de um que deva ser

decidido em contraste com o texto constitucional, torna-se uma questão jurídica. Como juiz das suas atribuições e das atribuições dos demais Poderes, o Supremo Tribunal Federal está habilitado a se pronunciar sobre todo ato, ainda que político, praticado no exercício de uma competência constitucional." (TEIXEIRA, José Elaeres Marques. A doutrina das questões políticas no Supremo Tribunal Federal. Porto Alegre : Fabris Editor, 2005, p. 229). (...)" (MS 26.915, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ de 08.10.2007)

"(...) No campo interpretativo, cumpre adotar posição que preserve a atividade precípua do supremo Tribunal Federal – de guardião da Carta Política da República" (RE 132.747-DF, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ de 07.12.1995)

"(...)A manutenção de decisões divergentes da interpretação constitucional revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional. (...)" De resto, a manutenção de soluções divergentes, sobre o mesmo tema, em instâncias inferiores, provocaria, além da desconsideração do próprio conteúdo da decisão desta Corte, última intérprete do texto constitucional, o enfraquecimento do texto normativo da Constituição" (RE 227.001-ED, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 5-10-07)

"(...) A DEFESA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA REPRESENTA O ENCARGO MAIS RELEVANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - O Supremo Tribunal Federal - que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte - não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional" (ADI-MC 2.010 / DF, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ de 12.04.2002)

Vale dizer que o próprio poder constituinte originário deferiu ao Supremo Pretório a nobre e magnânima defesa da Carta Política, ora atuando no controle de constitucionalidade e legitimidade de leis e atos normativos, perspectiva pela qual lhe é assegurada a função de legislador negativo¹, ora cumprindo o dever de exigir o implemento das omissões constitucionais. Nesse sentido, sobreleva-se a outorga

¹ EMENTA: Servidor Público. Decreto-Lei 2.225/85. - Falta de prequestionamento da questão relativa ao artigo 37, caput, da Carta Magna. - No tocante à alegada violação ao artigo 5º, caput, da Carta Magna, o que pretendem os recorrentes é que, com base no princípio constitucional da igualdade, lhes seja estendida a transferência determinada pelo Decreto-Lei 2.225/85. Ora, se esse Decreto fosse inconstitucional nessa parte por violação do princípio da igualdade, sua declaração de inconstitucionalidade teria o efeito de tê-lo como nulo, não podendo, portanto, ser aplicado às categorias por ele beneficiadas, e não o de estender a transferência por ele concedida a outra categoria que ele não alcança. Em se tratando de inconstitucionalidade de ato normativo, o Poder Judiciário atua como legislador negativo, jamais como legislador positivo. Portanto, a acolhida da pretensão dos ora recorrentes é juridicamente impossível por parte do Poder Judiciário. Recurso extraordinário não conhecido.(RE 196590 / AL, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ 14.11.1996). (os grifos não estão no original)

constitucional que visou à preservação do sistema político e jurídico-institucional, verbis:

"...À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A invocação das razões de Estado - além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito. Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política. A DEFESA DA CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA REPRESENTA O ENCARGO MAIS RELEVANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - O Supremo Tribunal Federal - que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte - não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional." (Rcl-AgR 1.880 / SP, Rel. Min. Mauricio Corrêa, DJ de 19.03.2004) (os grifos não estão no original)

Desde que ultrapassada a necessidade de iluminar a Corte Suprema com a envergadura que lhe assinala o realce indispensável à sustentação do raciocínio aqui externado, saliente-se, de imediato, a multiplicidade de pronunciamentos exarados em seus julgados, os quais, sem divergirem quanto à natureza tributária específica à prestação pecuniária criada pela Lei nº 7.689/88, consignaram, à fatura, a assertiva de que a contribuição social sobre o lucro se insere no rol dos tributos que financiam a seguridade social:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições para fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições

corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parágrafo. 4º do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parágrafo 4º, C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parágrafo 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689, de 1988." (RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.2002) (os grifos não estão no original).

"... O primeiro problema que se põe é o de saber se a Lei nº 7.689/88 realmente instituiu uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Constituição, ou se, ao contrário, da interpretação sistemática dessa lei decorre que, sob a denominação de contribuição social, se criou, em verdade, um adicional ao imposto de renda. (...) Com a devida vênia, não me parece procedente essa linha de fundamentação para descaracterizar a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 como contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Constituição. (...) Ora, já tendo sido demonstrado neste voto que essa contribuição se funda no disposto no inciso I do artigo 195 da Constituição, a ela se aplica o disposto no par. 6º do referido dispositivo constitucional, o qual afasta, expressamente, com relação a contribuições dessa natureza, a aplicação do princípio da anterioridade previsto no artigo 150, III, b. (...)" (Voto do Min. Moreira Alves, Relator, no julgamento do RE 146.733, DJ 06.11.1992) (os grifos não estão no original)

"A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal. (...) Destina-se a mencionada contribuição ao financiamento da seguridade social, como indicado no próprio art. 195 supracitado, mais precisamente ao financiamento do "sistema único de saúde" (art. 198, parágrafo único) e das "ações governamentais na área de assistência social" (art. 204), já que a "previdência social", que também integra a seguridade social (art. 194), se sustenta por meio de sistema especial de contribuições (art. 201, caput e parágrafo 7º) (...)" (Voto do Ministro Ilmar Galvão no

juízo do RE 146.733, DJ 06.11.1992) (os grifos não estão no original)

“Ementa: Contribuição social sobre o lucro (L. 7.689/88); constitucionalidade de sua instituição, fundada no art. 195, I, CF; inconstitucionalidade, porém, de sua exigência sobre o lucro apurado em 31.12.1988, à vista do art. 195, § 6º, da Constituição (STF, RREE 146.733 e 138.284)” (RE n.º 224.885, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 17.04.1998) (os grifos não estão no original).

Valho-me das linhas preliminares já consolidadas no âmbito da Suprema Corte para repelir o entendimento do ilustre Relator, ao obstinar-se à tese de que a contribuição social sobre o lucro não é espécie das contribuições que custeiam a seguridade social.

No passo seguinte, devo expor as razões em que me alicerço para superar a opinião que serviu de paradigma ao voto vencido, que se inspirou na autoridade da consagrada Conselheira Sandra Faroni.

Em primeiro lugar, estranho, com a devida vênia, a imprecisão conceitual constante do aresto-modelo, segundo a qual o poder constituinte derivado é exercido pelo “legislador”. A tal propósito, percebe-se que a Carta Magna, além de assentar no Título IV a organização dos poderes instituídos – Executivo, Legislativo e Judiciário – cada qual com disciplina constitucional específica, estabeleceu, ademais, que o poder legislativo é exercido pelo Congresso Nacional. E no que toca ao debate em torno da divisão de poderes do Estado, ganhou terreno a idéia de que tais poderes conservam características do poder político: a unidade, a indivisibilidade e a indelegabilidade. Em sintonia com essa corrente preponderante, José Afonso da Silva², do alto de sua cátedra, apresenta a melhor explanação acerca do tema, aqui reproduzida para os fins que interessam a este julgador:

“O Estado, como estrutura social, carece de vontade real e própria. Manifesta-se por seus órgãos que não exprimem senão vontade exclusivamente humana. Os órgãos do Estado são supremos (constitucionais) ou dependentes (administrativos). Aqueles são os a quem incumbe o exercício do poder político, cujo conjunto se denomina governo ou órgãos governamentais. Os outros estão em plano hierárquico inferior, cujo conjunto forma a Administração Pública, considerados de natureza administrativa. Enquanto os primeiros constituem objeto do Direito Constitucional, os segundos são regidos pelas normas do Direito Administrativo. E aí se acha o cerne da diferenciação entre os dois ramos do Direito.

O governo é, então, o conjunto de órgãos mediante os quais a vontade do Estado é formulada, expressada e realizada, ou o conjunto de órgãos supremos a quem incumbe o exercício das funções do poder político. Este se manifesta mediante suas funções que são exercidas e cumpridas pelos órgãos de governo. Vale dizer, portanto, que o poder político, uno, indivisível e indelegável, se desdobra e se compõe de várias funções, fato que permite falar em distinção das funções, que

² Curso de direito constitucional positivo, Malheiros Editores, 25ª edição, págs. 107/108

fundamentalmente são três: a legislativa, a executiva e a jurisdicional." (grifos no original)

Diante dessas considerações, cumpre, portanto, não confundir as funções do poder com os órgãos especializados para o respectivo exercício (se todas as funções do poder político fossem exercidas por um único órgão haveria concentração de poderes, o que estaria em colisão, por conseguinte, com o princípio da separação, de índole constitucional).

Certo, a função legislativa da União é exercida pelo Congresso Nacional, que é bicameral. Mas, ao lado da função legislativa, a Carta Magna também lhe outorgou o poder de emendar a Constituição. No ponto, pela preciosidade que ostenta, não é em demasia que se traz à colação a reflexão do ilustre José Afonso a respeito da referida competência congressual³, verbis:

"A Constituição, como se vê, conferiu ao Congresso Nacional a competência para elaborar emendas a ela. Deu-se, assim, a um órgão constituído o poder de emendar a Constituição. Por isso se lhe dá a denominação de poder constituinte instituído ou constituído. Por outro lado, como esse poder não lhe pertence por natureza, primariamente, mas, ao contrário, deriva de outro (isto é, do próprio poder constituinte originário), é que também se lhe reserva o nome de poder constituinte derivado, embora pareça mais acertado falar em competência constituinte derivada ou constituinte de segundo grau. Trata-se de um problema de técnica constitucional, já que seria muito complicado ter que convocar o constituinte originário todas as vezes em que fosse necessário emendar a Constituição. Por isso, o próprio poder constituinte originário, ao estabelecer a Constituição Federal, instituiu um poder constituinte reformador, ou poder de reforma constitucional.

No fundo, contudo, o agente, ou sujeito da reforma, é o poder constituinte originário, que, por esse método, atua em segundo grau, de modo indireto, pela outorga de competência a um órgão constituído para, em seu lugar, proceder às modificações na Constituição, que a realidade exige. Nesse sentido, vale lembrar, com o Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que o poder de reforma constitucional, ou, na sua terminologia, poder constituinte de revisão "é aquele poder, inerente à Constituição rígida que se destina a mudar essa Constituição segundo o que a mesma estabelece. Na verdade, o Poder Constituinte de revisão visa, em última análise, permitir a mudança da Constituição, adaptação da Constituição a novas necessidades, a novos impulsos, a forças novas, sem que para tanto seja preciso recorrer à revolução, sem que seja preciso recorrer ao Poder Constituinte originário⁴". (grifos no original)

Uma vez contornadas as distinções em tela, convém separar, à evidência, a função legislativa da competência constituinte derivada, ambas concentradas no Congresso Nacional, de acordo com o perfil estatal idealizado pelo poder constituinte originário. De outro modo, e

³ J. Afonso da Silva, ob. cit. págs. 64/65

⁴ Direito constitucional comparado, I – O Poder Constituinte, págs. 155/156

reiterando o que se afirmou, restou indubitável que o poder constituinte originário prescreveu ao mesmo órgão a execução da função legislativa e o poder de reforma constitucional. Ou seja, não é o "legislador" que exerce o poder constituinte derivado, o que se harmoniza com o magistério de Canotilho⁵, ao prelecionar que nada obstará ao poder constituinte originário legitimar órgão diverso do Congresso Nacional para o exercício do poder de revisão, como na Argentina, por exemplo, cuja Constituição prefiniu, em seu artigo 30, que "a revisão só pode ser efetuada por uma Convenção" convocada para esta finalidade⁶. Em síntese, as emendas constitucionais resultam, indiretamente, de uma atuação do próprio poder constituinte originário.

Todavia, no Brasil, o poder constituinte originário impôs limites ao poder de emenda do Congresso Nacional, à luz do disposto no artigo 60 da Carta Política:

"Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º - A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º - A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

⁵ Direito Constitucional e teoria da constituição, 6ª edição, Almedina, pág. 1048.

⁶ "Art. 30.- La Constitución puede reformarse en el todo o en cualquiera de sus partes. La necesidad de reforma debe ser declarada por el Congreso con el voto de dos terceras partes, al menos, de sus miembros; pero no se efectuará sino por una Convención convocada al efecto."

§ 5º - A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa."

Por oportuno, anote-se que o Supremo Tribunal Federal reportou-se à diretriz constitucional retratada no parágrafo anterior:

"...Foi por essa razão que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a essencial subordinação jurídica do poder reformador do Congresso Nacional às limitações impostas por normas constitucionais originárias, proclamou que uma emenda à Constituição - que transgrida tais restrições - "pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é a de guarda da Constituição..." (RTJ 151/755-756, Rel. Min. SYDNEY SANCHES). O poder de reformar a Constituição, portanto, não confere ao Congresso Nacional atribuições ilimitadas, pois a instituição parlamentar não está investida do inaceitável poder de violar "o sistema essencial de valores da Constituição, tal como foi explicitado pelo poder constituinte originário", consoante adverte, em preciso magistério, VITAL MOREIRA ("Constituição e Revisão Constitucional", p. 107, 1990, Editorial Caminho, Lisboa). (...) A magnitude dos meios de ativação da jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal, quer se cuide de fiscalização incidental, quer se trate de controle concentrado, impõe e reclama, até mesmo para que não se degrade em sua importância, uma atenta fiscalização desta Corte, que deve impedir que a instauração de processos possa conduzir à instauração de lides constitucionais eventualmente temerárias. Feitas tais considerações, cabe-me assinalar, a partir da leitura da petição inicial, que os impetrantes limitaram-se a indicar, de modo insuficiente, as razões que deveriam dar substância à pretensão de inconstitucionalidade que deduziram. Como precedentemente enfatizado, o processo parlamentar de reforma constitucional, embora passível de controle jurisdicional, há de considerar, unicamente, para efeito de aferição de sua compatibilidade com preceitos revestidos de maior grau de positividade jurídica, as normas de parâmetro que definem, em caráter subordinante, as limitações formais (CF, art. 60, "caput" e § 2º), as limitações circunstanciais (CF, art. 60, § 1º) e, em especial, as limitações materiais (CF, art. 60, § 4º), cuja eficácia restritiva condiciona o exercício, pelo Congresso Nacional, de seu poder reformador (...)" (MS 24.645-MC-DF, Inf. 320, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 9.9.2003) (os grifos não estão no original)

Não bastasse a voz da Suprema Corte, constitucionalistas de renome, ao seu turno, também empreenderam percuciente pesquisa ao texto original da Carta Magna, para a delimitação das fronteiras dentro das quais se encerra o poder de emenda, a teor de extraordinária obra doutrinária⁷:

"As limitações materiais ao poder de reforma não estão exhaustivamente enumeradas no artigo 60, § 4º, da Carta da República. O que puder se afirmar como insito à identidade básica da Constituição ideada pelo poder constituinte originário deve ser tido

⁷ Curso de direito constitucional, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco, Saraiva, 2007, págs. 218/219.

como limitação ao poder de emenda, mesmo que não haja sido explicitado no dispositivo. Recorde-se sempre que o poder de reformar a Constituição não equivale ao poder de dar ao País uma Constituição diferente, na sua essência, daquela que deveria revigorar por meio de emenda.

Como se viu, a própria cláusula de imutabilidade (art. 60, § 4º) não pode ser tida como objeto de ab-rogação, não obstante não haja proibição expressa nesse sentido. Os princípios que o próprio constituinte originário denominou fundamentais, que se lêem no Título inaugural da Lei Maior, devem ser considerados intangíveis.

A própria natureza do poder constituinte de reforma impõe-lhe restrições de conteúdo. É usual, nesse aspecto, a referência aos exemplos concebidos por Nelson de Souza Sampaio, que arrola como intangíveis à ação do revisor constitucional: a) as normas concernentes ao título do poder constituinte, porque este se acha em posição transcendente à Constituição, além de a soberania popular ser inalienável; b) as normas referentes ao titular do poder reformador, porque não pode ele mesmo fazer a delegação dos poderes que recebeu, sem cláusula expressa que o autorize; e c) as normas que disciplinam o próprio procedimento de emenda, já que o poder delegado não pode alterar as condições de delegação que recebeu.”

Colecionadas as observações da doutrina e da jurisprudência referidas, incumbe-me, no presente, descrever os trechos relevantes das Emendas Constitucionais mencionadas no voto paradigmático da Conselheira Sandra Faroni, com o intuito de rebater os argumentos revelados em sua exegese:

Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994:

“Art. 1.º Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Parágrafo único. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição.

Art. 72 Integram o Fundo Social de Emergência:

I -

.....;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a

qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

....." (os grifos não estão no original);

b) *Emenda Constitucional 10/96:*

"Art. 1º O art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

§ 1º

§ 2º O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal a partir do início do exercício financeiro de 1996.

.....
Art. 2º O art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I -

.....;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

....." (os grifos não estão no original)

Emenda Constitucional nº 17/97:

"Art. 1º O caput do art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 71. É instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 01/01/1996 a 30/06/1997 e 01/07/1997 a 31/12/1999, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio

das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social."

Art. 2º O inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação

"V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza."

....."

Equívoca-se, pois, o aresto-modelo, ao escorar-se na opinião de que o poder constituinte derivado não pode alterar as "matrizes constitucionais dos tributos" (sic). Em repúdio à tese em comento, avulta-se, na oportunidade e a título de exemplo, a Emenda Constitucional nº 20/98, que introduziu modificações ao artigo 195 da Lei Fundamental, verbis:

"Art. 1º - A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

.....

"Art. 195 -

L - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

a receita ou o faturamento;

o lucro;

....."

Também a Emenda Constitucional nº 42, de 2003:

"Art. 1º Os artigos da Constituição a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

.....

"Art. 146.

.....
III -

.....
d) *definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.*

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes." (NR)

"Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo."

"Art. 149.

.....
§ 2º

.....
II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

....." (NR)

"Art. 150.

.....
III -

.....

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

.....
§ 1.º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

....." (NR)

"Art. 153.

.....
§ 3.º

.....
IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

§ 4.º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

....." (NR)

"Art. 155.

.....
§ 2.º

.....
X -

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

.....
d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

.....
§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização." (NR)

"Art. 158.

.....
II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

....." (NR)

"Art. 159.

.....
III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, vinte e cinco por cento para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

.....
§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso." (NR)

"Art. 167.

.....
IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

....." (NR)

"Art. 170.



VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

....." (NR)

"Art. 195.

.....

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

.....

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento."(NR)

....."

Em face do exposto, o Supremo Tribunal Federal, decerto, exercendo a defesa que lhe foi delegada pelo poder constituinte originário, para a preservação da estabilidade do ordenamento normativo do Estado e da segurança das relações jurídicas, teria declarado a inconstitucionalidade da alteração no texto da Carta Magna ou, ao menos, a plausibilidade da alegada contaminação pelo vício grave aduzido, quando convocado ao exame de constitucionalidade da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, verbis:"

"EMENTA: PROCESSO CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO ADMITIDO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. AUMENTO DE ALÍQUOTA. PERÍODO BASE DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 1994. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA CONCESSÃO DA MEDIDA. Medida cautelar requerida para concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário em que se alega a inconstitucionalidade do aumento de alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as instituições financeiras (art. 11 da Lei Complementar 70/1991 e Emenda Constitucional de Revisão 1/1994). Ausência do fumus boni juris e do periculum in mora. Agravo regimental conhecido, mas improvido." (AC-MC-AgR 1.059, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 12.05.2006).

No relatório do julgado supra-selecionado, assim resumiu o eminente Relator:

“Trata-se de agravo regimental interposto de decisão que negou seguimento a ação cautelar ajuizada com o propósito de atribuir efeito suspensivo a recurso extraordinário.

No recurso extraordinário, busca a ora agravante a declaração incidental de inconstitucionalidade do aumento de alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL) imputado às instituições financeiras (art. 11 da Lei Complementar nº 70/1991 e Emenda Constitucional de Revisão 1/94), no período de janeiro a dezembro de 1994.

Para negar seguimento à ação cautelar, conclui não ser possível verificar, de plano, a inexistência de diferenciação entre as instituições financeiras e os demais sujeitos passivos, que firmasse a forte plausibilidade da alegação de contrariedade aos arts. 5º, caput; 145, § 1º, e 150, II, da Constituição. (...)

A decisão recorrida tem o seguinte teor:

“Trata-se de ação cautelar, com pedido e antecipação para concessão de medida liminar, ajuizada contra a União por Banco Rendimento S./A, para que seja atribuído efeito suspensivo a recurso já admitido pelo Tribunal de origem 9fls. 04/169).

A requerente, instituição financeira, impetrou mandado de segurança com o intuito de ‘garantir seu direito líquido e certo de ter afastada a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no que se refere aos aumentos de alíquota de alíquotas superiores a 10% (dez por cento), relativa aos fatos geradores de janeiro a dezembro de 1994’ (Lei Complementar 70/1991, art. 11, e Emenda Constitucional de Revisão 01/1994).

O Juízo de primeira instância denegou a segurança (fls. 04/42-45), em sentença de que a recorrente apelou. Julgando o recurso de apelação, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região houve por bem confirmar a sentença denegatória da segurança (fls. 04/85-119).

Antes do julgamento da apelação, foi concedida medida liminar à requerente, para possibilitar-lhe ‘o recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, relativa a fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 1994, à alíquota de 10%, até deliberação do relator sorteado para julgar o recurso de apelação interposto nos autos de mandado de segurança subjacente’ (fls. 77).

A requerente sustenta, em síntese, para fundamentar o fumus boni iuris, que ‘se discute no apelo extremo violação a direitos constitucionalmente garantidos, como, por exemplo, igualdade, isonomia e capacidade contributiva’ (fls. 120). (...)

É o breve relatório.

Decido.

A utilidade da concessão de efeito suspensivo ao recurso extraordinário pressupõe a existência de uma decisão de mérito favorável que possa ter a eficácia restaurada com a suspensão dos

efeitos do acórdão recorrido (cf. a Pet. 2.514-QO, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 14.06.2002).

Não é o caso dos autos, pois tanto a sentença como o acórdão do Tribunal Regional Federal foram desfavoráveis à parte requerente, configurando-se o provimento cautelar outrora deferido já absorvido pelo julgamento da apelação. O provimento pretendido pelo requerente nestes autos, portanto, assemelha-se à antecipação de tutela requerida no próprio recurso extraordinário.

Tanto a tutela antecipada como a concessão de efeito suspensivo a recurso originalmente desprovido de tal eficácia é medida excepcional e se justificam por confirmado risco à própria efetividade da prestação jurisdicional e pela forte plausibilidade da tese articulada pela parte requerente.

Não é o caso dos autos, visto que ainda não há pronunciamento definitivo favorável de nenhum órgão desta Corte acerca da inconstitucionalidade do aumento da alíquota da CSSL para as instituições financeiras. Pelo contrário, há uma decisão monocrática contrária ao entendimento da requerente, proferida pelo ministro Gilmar Mendes (RE 235.036, DJ 2111.2002).

A simples admissão, para julgamento, de recurso extraordinário em que se versa a questão não firma, por si, a verossimilhança da correção pretensão recursal.

Ademais, não é possível verificar, de plano, a plausibilidade da inexistência da diferenciação relevante entre as instituições financeiras e os demais sujeitos passivos da CSSL que justifique a proibição da incidência diferenciada do tributo, nos termos dos arts. 5º, 145, §1º, e 150, II, da Constituição.

Ausente, ainda, o periculum in mora. Nos termos da decisão do ministro Sepúlveda Pertence proferida no julgamento da Pet. 2.218 (DJ 13.02.2001): (...)

Do exposto, nego seguimento à ação cautelar, ficando prejudicado o requerimento para a concessão da medida cautelar.

Publique-se, com a atenção ao requerimento de fls. 15."

"Reafirma a parte agravante a existência de periculum in mora, ante a inexistência de "qualquer provimento que afaste a exigência do tributo e a aplicação de penalidades pelo Interessado, inclusive em relação ao período em que a mesma encontrava-se respaldada pela medida liminar concedida nos autos da Ação Cautelar proposta perante o Tribunal Regional Federal da Terceira Região" (fls. 191)

Quanto ao fumus boni juris, a agravante sustenta que a plausibilidade de suas alegações "é evidente, face à necessidade de edição da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1.998 para legitimar o aumento da alíquota CSL (sic) para as instituições financeiras" (fls. 196).

Do exposto, requer a reconsideração da decisão pelo relator, ou, se mantida referida decisão, o provimento do agravo regimental.

É o relatório."

E, no mérito, o julgado fixou-se nas seguintes razões:

"Mantenho a decisão agravada, por seus próprios fundamentos.

Com efeito, a concessão de tutela antecipada ou efeito suspensivo a recurso originalmente de tal eficácia é medida excepcional, que se justifica por confirmado risco à própria efetividade da prestação jurisdicional e pela forte plausibilidade da tese articulada pelo requerente.

A demonstração da indiscutível gravidade do risco à prestação jurisdicional e da quase certeza da procedência da tese do requerente torna-se ainda mais importante para o tipo de situação retratada pelos autos, na qual tanto a decisão de mérito de primeira instância como a decisão de mérito de segunda instância foram desfavoráveis ao agravante.

Contudo, nenhuma das duas hipóteses para a concessão de tutela antecipada se confirma no caso em exame.

Sem uma detida análise do sistema de custeio da seguridade social e das circunstâncias do caso, é impossível afirmar a forte plausibilidade da tese que sustenta a proibição constitucional para a tributação diferenciada das instituições financeiras, especialmente no que se refere à tributação por contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, por violação da capacidade contributiva (art. 145, §1º) e da isonomia tributária (art. 150, II).

Basta lembrar que, para tais tributos, vigem os princípios da equidade (art. 194, V) e da universalidade (art. 195, caput) na forma de participação do custeio.

Ademais, a parte agravante não indicou precedentes desta Corte que pudessem confirmar a plausibilidade da tese invocada, tampouco recurso na iminência de apreciação que contasse com manifestações favoráveis à sua tese. Pelo contrário, há ao menos duas decisões monocráticas contrárias ao entendimento da agravante. Refiro-me ao RE 235.036 (rel. min. Gilmar Mendes, DJ 21.11.2002) e ao RE 370.590 (rel. min. Eros Grau, DJ 05.10.2005). (...).

Do exposto, nego provimento ao agravo regimental.

É como voto." (os grifos em negrito e sublinhados não estão no original)

Pelo que se vê na doutrina e na jurisprudência, o poder constituinte derivado não ultrapassou os limites que lhe foram impostos pelo poder constituinte originário, no tocante à norma insculpida no art. 72, III, dos ADCT, inserida pela Emenda Constitucional de Revisão nº1/1994, com as inovações resultantes da Emenda Constitucional nº 10/1996. Diga-se, outrossim, da estrada tortuosa pela qual o aresto-modelo

enveredou, ao interpretar a Constituição conforme a lei, e não a lei conforme a Constituição. Sim, na verdade, o voto vencido, na trilha de seu paradigma, descortinou a exegese que extraíra de uma norma de índole constitucional, em consonância com os parâmetros que vislumbrara na Lei nº 7.689/88. Não posso desperdiçar, em vista dos equívocos patenteados, o apoio oferecido pela brilhante lição do Ministro Celso de Mello, relator da Petição nº 3.270 (Informativo STF 370), verbis:

"... É importante rememorar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, há quase 110 anos, em decisão proferida em 17 de agosto de 1895 (Acórdão nº. 5, Rel. Min. JOSÉ HYGINO), já advertia, no final do século 19, não ser lícito ao Congresso Nacional, mediante atividade legislativa comum, ampliar, suprimir ou reduzir a esfera de competência originária desta Corte Suprema, pelo fato de tal complexo de atribuições jurisdicionais derivar, de modo imediato, do próprio texto constitucional, proclamando, então, naquele julgamento, a impossibilidade de introdução de tais modificações por via meramente legislativa, "por não poder qualquer lei ordinária aumentar nem diminuir as atribuições do Tribunal (...)" ("Jurisprudência/STF", p. 100/101, item n. 89, 1897, Rio de Janeiro, Imprensa Nacional - grifei).

Em suma: o Congresso Nacional não pode, simplesmente porque não dispõe dessa prerrogativa, interpretar a Constituição, mediante simples atividade normativa de caráter ordinário, ainda mais quando essa interpretação, veiculada em sede meramente legal, afetar exegese que o Supremo Tribunal Federal, em sua condição institucional de guardião da Lei Fundamental, haja dado ao texto da Carta Política. Cabe rememorar, no ponto, a esse respeito, a lição do ilustre magistrado ANDRÉ GUSTAVO C. DE ANDRADE ("Revista de Direito Renovar", vol. 24/78-79, set/dez 02), que também recusa, ao Poder Legislativo, a possibilidade de, mediante verdadeira "sentença legislativa", explicitar, em texto de lei, o significado da Constituição:

"Na direção inversa - da harmonização do texto constitucional com a lei - haveria a denominada 'interpretação da Constituição conforme as leis', mencionada por Canotilho como método hermenêutico pelo qual o intérprete se valeria das normas infraconstitucionais para determinar o sentido dos textos constitucionais, principalmente daqueles que contivessem fórmulas imprecisas ou indeterminadas. Essa interpretação de 'mão trocada' se justificaria pela maior proximidade da lei ordinária com a realidade e com os problemas concretos. O renomado constitucionalista português aponta várias críticas que a doutrina tece em relação a esse método hermenêutico, que engendra como que uma 'legalidade da Constituição a sobrepor-se à constitucionalidade das leis'. Tal concepção leva ao paroxismo a idéia de que o legislador exercia uma preferência como concretizador da Constituição. Todavia, o legislador, como destinatário e concretizador da Constituição, não tem o poder de fixar a interpretação 'correta' do texto constitucional. Com efeito, uma lei ordinária interpretativa não tem força jurídica para impor um sentido ao texto constitucional, razão pela qual deve ser reconhecida como inconstitucional quando contiver uma interpretação que entre em testilha com este." ... " (os grifos não estão no original).



Mestre Canotilho⁸, ao tecer explicações sobre os designados princípios funcionalmente limitativos, destaca o princípio da interpretação em conformidade com a Constituição, o qual, “no domínio específico da jurisdição constitucional, remonta ao velho princípio da jurisprudência americana segundo a qual os juízes devem interpretar as leis in harmony with the constitution.”.

E prossegue o renomado constitucionalista:

“O princípio tem sido interpretado no sentido do favor legis, no plano do direito interno, e do favor conventionis, no plano do direito internacional. Conseqüentemente, uma lei ou um tratado só devem ser declarados inconstitucionais quando não possam ser interpretados conforme a constituição. (...)”

O sentido da interpretação conforme a Constituição não deve ser apenas o do favor legis ou do favor conventionis, conducente à sua caracterização como simples meio de limitação do controlo jurisdicional (uma norma não deve considerar-se inconstitucional enquanto puder ser interpretada conforme a constituição). Se assim o fosse, seria um mero princípio da conservação de normas. Ora, o princípio da interpretação conforme a constituição é um princípio hermenêutico de conhecimento das normas constitucionais que impõe o recurso a estas para determinar o conteúdo intrínseco da lei. Desta forma, o princípio da interpretação conforme a Constituição é mais um princípio da prevalência normativo-vertical ou da integração hierárquico-normativa de que um simples princípio da conservação de normas.” (grifos no original)

A prevalência hierárquico-normativa, de que trata Canotilho, obsta a manipulação da Constituição para adequá-la a um sentido que o intérprete predefiniu para a lei. Nesses termos, é inegável que a interpretação entalhada na ementa do aresto-modelo esvaziou, por completo, o conteúdo da norma constitucional, tornando-a letra morta, mediante o simplório argumento de que as entidades fechadas de previdência complementar não auferem lucro. Entretanto, as razões de decidir do aresto que o voto vencido tomou como paradigma não denotam, apenas, a erronia que se visibiliza na sujeição da Constituição à norma de escalão inferior. Não bastasse a interpretação de mão invertida pela qual se guiou, é nitido o desacerto na aplicação da própria norma constitucional, porquanto a remissão ao parágrafo primeiro do artigo 22 da Lei n.º 8.212/90, constante do artigo 72, III, dos ADCT, não tem outra função a não ser a de referir-se ao rol de pessoas jurídicas sujeitas à elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro ao percentual de 30%. Em face de tamanha clareza, o raciocínio cujo remate descerra a conclusão de que o sobredito dispositivo constitucional trata da tributação – não da CSSL – mas da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas – convenhamos – dimana de uma interpretação tão criativa quanto hostil à Carta Magna.

Afora o que deixei registrado nas linhas precedentes, não hesito na asseveração de que o voto vencido e seu aresto-modelo valeram-se do

⁸ Direito constitucional e teoria da constituição, 6ª edição, Almedina, pág. 1.294

nomem juris do tributo para a suposição de sua base de incidência. Paulo Barros de Carvalho⁹ explica, em comentários ao art. 4º, I, do CTN que o legislador agiu com extrema lucidez, "ao declarar que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra", afinal os nomes que designam as "prestações pecuniárias que se quadrem na definição do art. 3º do Código hão de ser recebidas pelo intérprete sem aquele tom de seriedade e de certeza que seria de esperar. Porque, no fundo, certamente pressentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das comunicações cotidianas, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões. E é justamente o que acontece. As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: Não levem às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica."

Pois bem. As palavras de Paulo de Barros de Carvalho, ora recolhidas, cabem com exatidão no caso em estudo. Veja-se, a propósito, o art. 2º da Lei nº 7.689/88, que, ao definir a base de cálculo da CSSL, partiu do "resultado do exercício", ajustando-o, todavia, mediante as adições e as exclusões que estão inscritas no artigo 2º, § 1º, alínea c, da lei em referência, posteriormente modificado pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90. Ou seja, referidos ajustes ao resultado do exercício conflitam com o que se cristalizou na concepção de tantos, que se deixaram iludir pelo nomem juris do tributo, assim imaginando que sua incidência recai sobre o lucro líquido.

Acrescente-se que a doutrina e a jurisprudência administrativa facilitaram o trabalho de interpretação sob a incumbência deste relator, tal a iterativa asserção de que a base de cálculo do tributo objeto do lançamento de ofício em exame tem a singela denominação de "base de cálculo da CSSL", verbis;

"IRPJ – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITE DE COMPENSAÇÃO – IRPJ – CSSL - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITES – LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 E 58 - Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social." (acórdão nº 101- 95002, Rel. Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 20.05.2005) (os grifos não estão no original)

"CSSL – COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS – LIMITAÇÃO DE 30% - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NAS LEIS nº 8.981 e 9.065 de 1995 – A limitação da compensação de prejuízos fiscais e da base negativa da CSSL, determinada pelas Leis nºs 8981 e 9.065 de 1995, não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de

⁹ Curso de direito tributário, Saraiva, 7ª edição, 1995, pág. 25.

renda só ocorre após transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro. A partir do ano calendário de 1995 o lucro líquido ajustado e a base de cálculo positiva da CSSL, poderão ser reduzidos por compensação do prejuízo e base negativa, apurados em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subsequentes (arts. 42 e § único e 58, da lei 8.981/95, arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95)" (acórdão CSRF/01-04.095, Rel. Conselheiro José Clóvis Alves, sessão de 19.08.2002) (os grifos não estão no original)

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - As bases de cálculo negativas apuradas integralmente antes da vigência da Lei 8383/91 são excludíveis da apuração da base de cálculo da contribuição social, até porque esta exação, como apêndice do IRPJ, se subsume aos mesmos princípios do lançamento conexo." (acórdão nº 103-20243, Rel. Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, sessão de 14.03.2000) (os grifos não estão no original)

A despeito do entendimento que apresento neste voto, defendendo a diferenciação entre "base de cálculo da CSSL" e lucro líquido, retorno à expressão "resultado do exercício", gravada no corpo do artigo 2º da Lei nº 7.689/99, com o intuito de adequá-lo às entidades sem fins lucrativos que se conformam, por adequação típica, às pessoas jurídicas do artigo 72, III, dos ADCT, visando à máxima efetividade que a norma constitucional reclama. Socorro-me, para fins hermenêuticos, do julgamento do AI 382298-AgR (DJ 28.05.2004), ressaltando breve trecho da lavra do Ministro Gilmar Mendes, relativamente ao princípio supracitado:

("...)"A propósito, transcrevo, aqui, trecho da doutrina de Konrad Hesse, in A Força Normativa da Constituição, Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 34, por mim traduzido, referente à interpretação constitucional:

"(...) O Direito Constitucional deve explicitar as condições sob as quais as normas constitucionais podem adquirir a maior eficácia possível, propiciando, assim, o desenvolvimento da dogmática e da interpretação constitucional. Portanto, compete ao Direito Constitucional realçar, despertar e preservar a vontade de Constituição (Wille zur Verfassung), que, indubitavelmente, constitui a maior garantia de sua força normativa. Essa orientação torna imperiosa a assunção de uma visão crítica pelo Direito Constitucional, pois nada seria mais perigoso do que permitir o surgimento de ilusões sobre questões fundamentais para a vida do Estado." (,)" (os grifos não estão no original)

No mesmo tom, Canotilho¹⁰:

"Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efetiva, pode ser formulado da seguinte

¹⁰ Ob. cit. pág. 1.210

maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê ...” (os grifos não estão no original)

E, ainda, simetricamente à orientação do festejado Professor de Coimbra, as lições de Gilmar Mendes Ferreira, ao lado de Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco¹¹:

“Estreitamente vinculado ao princípio da força normativa da Constituição, em relação ao qual configura um subprincípio, o cânone hermenêutico-constitucional da máxima efetividade orienta os aplicadores da Lei Maior para que interpretem as suas normas em ordem a otimizar-lhes a eficácia, sem alterar o seu conteúdo...” (os grifos não estão no original)

De tudo o que salientei, depreendo que a harmonização entre a Lei nº 7.689/88 e o art. 72, III, dos ADCT exige a compreensão de que “resultado do exercício” é gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit. Por conseguinte, pouco importa, para a tributação da CSSL em consonância com o artigo 72, III, dos ADCT, se a entidade de previdência tem finalidade lucrativa ou não. Contudo, a justiça que se exige do órgão julgador requer a segregação das entidades que distribuem benefícios previdenciários decorrentes, exclusivamente, de contribuições da própria mantenedora. Isto porque a jurisprudência da Corte Suprema acolheu-as no seletivo grupo das instituições de assistência social, albergadas, em consequência, pelo manto da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a teor das informações que emanam das seguintes ementas:

“IMUNIDADE - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, o fato de mostrar-se onerosa a participação dos beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Incide o dispositivo constitucional, quando os beneficiários não contribuem e a mantenedora arca com todos os ônus. Consenso unânime do Plenário, sem o voto do ministro Nelson Jobim, sobre a impossibilidade, no caso, da incidência de impostos, ante a configuração da assistência social.” (RE 259.756, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 29.08.2003) (os grifos não estão no original)

“CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem insito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto

¹¹ Ob. cit. pág. 111

social dependente do recolhimento das contribuições avançadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE, 202.700, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01.03.2002) (os grifos não estão no original)

Alfim, os autos denunciam, entretanto, que a autuada não está incluída na categoria das instituições de assistência social, uma vez que a relação jurídica da qual se deriva o sistema previdenciário aludido não dispensa – ao contrário, impõe - a participação dos beneficiários em seu custeio.”

Por tais fundamentos, rejeito as razões de mérito invocadas pela Recorrente para afastar os resultados positivos das entidades fechadas de previdência privada do alcance da CSLL.

(iv) Do mérito: exigência de valores superiores aos devidos: vícios no levantamento fiscal

Nessa parte, alega a Recorrente que a fiscalização teria se equivocado na apuração do tributo lançado, posto que: (i) o déficit apurado no ano de 1997 teria sido desconsiderado na lavratura do lançamento; (ii) não teria sido realizada integralmente a exclusão de valores que não comporiam a base de incidência da CSLL, em especial parte das transferências matemáticas da Crediprev para o Bradesco Previdência e Seguros S.A. (no valor de R\$ 349.183.177,49, enquanto foi deduzido o montante de R\$ 347.311.197,31 – limite de transferências matemáticas apontado pela fiscalização a fls. 21); (iii) não seria cabível a exigência de juros sobre a multa de ofício; (iv) seria ilegítima a incidência de juros moratórios equivalentes à Taxa Selic.

Não procede a alegação da Recorrente quanto à *desconsideração pela fiscalização do déficit por ela apurado no ano de 1997*. Ao par de não estar definitivamente comprovado nos autos, referido déficit foi apurado no curso do período decorrido entre 01.01.1997 a 31.12.1997 (apuração anual) e não no curso de cada um dos trimestres do citado ano, tal como seria de rigor ante a ausência de opção pela Recorrente pelo regime de tributação pelo lucro real anual no período assinalado. Assim, não há como infirmar a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que:

“Portanto, ainda que fosse o caso de existir tal saldo, e não é, não há que se falar em obrigação de o fisco considerar eventual base de cálculo negativa da CSLL ocorrida em qualquer período anterior ao trimestre iniciado em 01 de janeiro de 1999. A uma, porque nem sequer está escorreita e inequivocamente apurada e demonstrada a existência de pretensa base negativa. A duas, porque a própria contribuinte havia declarado à Receita Federal que estava “desobrigada” daquela exação na DIPJ do ano-calendário de 1998. A três, porque o déficit declarado na declaração de imune do ano-calendário de 1997, no valor de R\$ 5.069.880,74 (fl. 242), refere-se ao

período anual de 01/01/1997 a 31/12/1997, e não guarda qualquer identidade com o critério de determinação da base de cálculo.

Ademais, também não significa que esse valor, caso ele fosse de fato a base cálculo negativa da CSLL, estaria disponível para compensar valor tributável do primeiro período fiscalizado, qual seja o 1º trimestre de 1999, como quer fazer crer a impugnante, que intenta demonstrar que não houve qualquer utilização no ano-calendário de 1998, de vez que, segundo seu raciocínio, o superávit de 1998 foi igual a zero (fl. 248).” (Fls. 334)

Por sua vez, procede a alegação da Recorrente quanto à *exclusão não realizada*. Conforme salientado pelo acórdão recorrido, não há dúvida nos autos que a Recorrente efetivamente realizou transferências matemáticas no montante de R\$ 349.183.177,49, e não apenas no valor de R\$ 347.311.197,31 (cuja dedução foi autorizada pelo acórdão recorrido). Correto, pois, o entendimento da Recorrente no sentido de que “o montante das reservas técnicas que deve ser excluído da base de cálculo da CSL no caso concreto corresponde aos valores de reserva transferidos pela Crediprev para o Bradesco Previdência e Seguros S.A., e este foram efetivamente de R\$ 15.603.016,73 e R\$ 333.580.160,76” (fls. 396).

Dá a necessidade de exclusão do valor de R\$ 1.871.780,18 da base de cálculo da CSLL apurada no 4º trimestre do ano-calendário de 2001.

Procede também a alegação da Recorrente quanto à (illegítima) incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada. Para que esse voto não se alongue em demasia, esse Relator reporta-se aos argumentos aduzidos pelo Ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido para fundamentar esse voto, *verbis*:

“Entendo caber razão à recorrente quanto à não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, nem mesmo no percentual de 1%. Reproduzo parte dos argumentos de defesa espostos pela recorrente.

O artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já o artigo 113 do CTN estatui que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, nos termos do parágrafo 3º do citado artigo 113.

Assim, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória.

É somente sobre esta penalidade, que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não integralmente paga no respectivo vencimento podem incidir os juros de mora, seja de 1% ao

mês com base no art. 161 do CTN, seja com base na taxa SELIC como atualmente previsto no artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, sobre a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal, exigida conjuntamente com o tributo não pago, não pode incidir juros moratórios, posto que se já estivesse incluída na expressão "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".

Corroborar tal entendimento o voto condutor do ilustre Conselheiro Antônio Zomer, nos autos do recurso nº 125.436, que deu origem ao acórdão 202 - 16.397:

Restaria, por derradeiro, a possibilidade de aplicação, sobre as multas de ofício não pagas no vencimento, dos juros previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional, que assim determina:

(...)

Entretanto, nem aqui a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício encontra guarida. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis" que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o crédito. Se a multa de ofício está contida no termo crédito, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN?

A conclusão a que chego, mais uma vez, é que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Pelo quê, entendo não ser cabível a cobrança de juros moratórios, à taxa de 1% ao mês, sobre a multa de ofício imposta no lançamento." (Processo n. 16327.004079/2002-75, Acórdão n. 101-96.008, sessão de 01 de março de 2007).

Por fim, a exigência da Taxa Selic como índice de cálculo de juros moratórios na cobrança de tributos federais pagos em atraso não deve sofrer qualquer censura, ante o entendimento já sumulado por esta E. Corte Administrativa sobre a matéria, *verbis*:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006).

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto para rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e acolher a preliminar de decadência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para determinar a exclusão do valor de R\$

1.871.780,18 da base de cálculo da CSLL apurada no 4º trimestre do ano-calendário de 2001 e determinar a exclusão da incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada.

Sala das Sessões em 25 de junho de 2008


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO