



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Lam-9

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Recurso nº : 138476  
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex.: 1993  
Recorrente : KOLETA SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA.  
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I  
Sessão de : 16 DE JUNHO DE 2004  
Acórdão nº : 107-07.672

**IR/FONTE - DECADÊNCIA** - Nos termos do art. 150, § 4º do CTN e consoante jurisprudência uniformizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, é de 5 (cinco) anos o prazo decadencial para exigência de imposto de renda na fonte.

**CSLL - DECADÊNCIA** - CTN, ART. 150, § 4º. – **APLICAÇÃO** – Tendo a Suprema Corte, de forma reiterada, proclamado a natureza tributária das contribuições de seguridade social, determinando, pois, em matéria de decadência, a lei e o direito aplicável, por força do que dispõe o art. 146, III, b da Constituição Federal, aplica-se as regras do CTN em detrimento das dispostas na Lei Ordinária 8212/91. Interpretação mitigada do disposto na Portaria MF 103/02, isto em face do disposto na Lei 9.784/99 que manda o julgador, na solução da lide, atuar conforme a lei e o Direito. Portanto, deve-se reconhecer, a favor da recorrente, a decadência do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento.

**PIS/REPIQUE - DECADÊNCIA** - As contribuições ao PIS não são regidas pela Lei nº 8.212/91, portanto, nos termos do art. 150, § 4º do CTN e consoante jurisprudência uniformizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, é de 5 (cinco) anos o prazo decadencial para sua exigência de ofício.

**IRPJ - PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS - BASE DE CÁLCULO** - A legislação que regia o cálculo da provisão para devedores duvidosos no ano-calendário de 1992, não determinava a exclusão da base de cálculo do valor dos créditos decorrentes de aplicações financeiras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KOLETA SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA.

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero (Relator), Marcos Rodrigues de Mello e Marcos Vinícius Neder de Lima, que não acolhiam em relação à CSLL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins.

  
MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE

  
NATANAEL MARTINS  
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 21 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NEICYR DE ALMEIDA, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

Recurso nº : 138476  
Recorrente : KOLETA SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA.

## RELATÓRIO

Koleta Serviços Técnicos Ltda foi autuada pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro - Centro-Norte - RJ para exigência suplementar de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e seus decorrentes: Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL, PIS/Repique e IR/Fonte, acrescidos de multa proporcional de 75%, prevista no artigo 4º, I, da Lei nº 8.218/91, combinado com o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, e de juros de mora.

Relato o fisco, Termo de Verificação Fiscal de fls. 12/14, que o contribuinte cometeu as seguintes infrações:

- 1) Não comprovação da efetiva prestação do serviço de produção de formulários, contabilizado como despesa;
- 2) Contabilização como despesa do valor pago pela aquisição de compressor, que deveria integrar o ativo permanente;
- 3) Inclusão indevida do valor de "depósitos a prazo fixo" na base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa;
- 4) Registro em contas do ativo de depósitos relativos a discussões judiciais de CSLL, Cofins e INSS, sem reconhecer como receita as variações monetárias ativas correspondentes à atualização dos depósitos;
- 5) Registro de correção monetária credora menor que a devida, em virtude de ter contabilizado, como despesa, valor do ativo permanente relativo à aquisição do compressor; e

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

6) Lançamento como despesa do valor pago referente a "ingresso como membro de clube noturno", em favor de sócios.

Exigiu-se também Imposto de Renda na Fonte incidente sobre benefícios indiretos pagos a sócio (infração 6), nos termos do art. 74 da Lei nº 8.383/91.

Na impugnação que instaurou o litígio administrativo, fls. 67/88, 98/99, 100/101 e 102/103, alegou, em síntese, que:

- o auto de infração não foi lavrado no seu domicílio como determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72;
- as acusações fiscais são lacônicas e sem a prova da falta de tributação;
- a falta de comprovação de despesas foi presumida;
- a variação monetária ativa dos depósitos judiciais depende do resultado da lide, Por isso, não pode ser considerada renda tributável, tal como concebida nos art. 43 e 113 do CTN, pois não há disponibilidade econômica ou jurídica de renda;
- o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80, art. 221 não faz distinção dos créditos de aplicações financeiras como não integrante da base de cálculo da provisão para devedores duvidosos;

Requeru perícia contábil e indicou o nome e endereço de seu perito, além dos quesitos propostos.

Apreciando a impugnação, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento "I" no Rio de Janeiro - RJ, afastou a preliminar de nulidade do Auto de Infração por lavratura fora do domicílio do contribuinte sob o fundamento de que a determinação do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 exige que a lavratura se dê no "local da verificação da falta" não significa que deva o

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

lançamento se dar no local onde a falta foi praticada, mas sim onde foi constatada, "nada impedindo, portanto, que isso ocorra no interior da própria repartição ou em qualquer outro local, conforme o caso".

Os julgadores de primeiro grau também refutaram a alegação de que o lançamento contém acusações lacônicas e não descreve as operações que ensejaram as exigências, pois O Termo de Verificação Fiscal contém descrições claras e que permitiram o entendimento de todas as infrações.

O pedido de perícia foi indeferido por entenderem os julgadores que os quesitos apresentados (fls. 86/88) são genéricos e referem-se à sua escrituração como um todo, com exceção dos de número 11 e 12, que dizem respeito ao auto de infração de forma geral. Nenhum dos quesitos formulados destina-se a averiguar uma operação realizada, um lançamento contábil ou um documento específico.

No mérito, constataram os julgadores que a autuada não contestou as infrações de números 2, 5 e 6, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 (acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97), relativas, respectivamente, a: contabilização como despesa, do valor pago pela aquisição de compressor; falta de ativação e correção monetária credora do valor do compressor; e glosa de despesa de pagamento de clube noturno para sócios administradores e, por isso.

Quanto às infrações impugnadas, assim decidiram os julgadores:

1) Da despesa de serviço não comprovada

Sustentaram os julgadores que os meios de comprovação necessários dependem do tipo de serviço, de seu valor, e de sua complexidade etc.

Asseveraram que não seria lógico exigir a mesma quantidade de documentos para confirmar um serviço de projeto de arquitetura e para um serviço de conserto de um automóvel, para concluírem que a nota fiscal referente ao

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

serviço, emitida pela empresa Markgraph e suficiente para comprovar a despesas com formulário de modesto valor.

Assim, cancelaram esta parcela da exigência para excluir da base de cálculo do IRPJ o valor de Cr\$ 6.500.000,00, no período encerrado em 31.12.92.

### 3) Da provisão para créditos de liquidação duvidosa

Essa exigência foi mantida sob fundamento de que, apesar do Regulamento do Imposto de Renda ser omissivo, o Ato Declaratório Normativo CST nº 34/76 dispõe que devem ser excluídas da base de cálculo da provisão as aplicações financeiras de qualquer espécie.

### 4) Das variações monetárias ativas dos depósitos judiciais

Essa exigência foi afastada por entenderem os julgadores que a legislação tributária procura estabelecer um equilíbrio entre as variações monetárias ativas e passivas, de tal sorte que, se as ativas forem iguais às passivas, o efeito fiscal das respectivas variações monetárias no resultado apurado é nulo.

Asseveraram os julgadores que a contabilização dos depósitos efetuados em juízo possui dupla face. Por um lado, os valores que são objeto de depósito, por permanecerem, ainda que indisponíveis, em propriedade do depositante, são registrados, como os demais bens e direitos, em conta do Ativo do contribuinte. Por outro lado, a pessoa jurídica, mantém em seu Passivo conta cujo saldo reflita a obrigação tributária que discute judicialmente.

Aduziram que o tratamento fiscal a ser adotado para as variações monetárias incidentes sobre os depósitos judiciais até o trânsito em julgado da ação (ou seu levantamento autorizado pelo juiz) deve ser nulo em termos fiscais. Ou se reconhecem concomitantemente as variações monetárias, ativas e passivas, de forma que as mesmas se anulem, ou ambas devem ser desconsideradas na apuração do lucro real. Em qualquer das duas hipóteses inexistiria prejuízo para o

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

Fisco ou para o contribuinte. O que não pode acontecer é o contribuinte deduzir as variações passivas e não oferecer à tributação as variações ativas.

Isso a fiscalização não verificou e, portanto, não havendo evidências de que a autuada teria constituído provisão (conta do Passivo) para representar a eventual obrigação de pagar o valor em caso de perda da ação, também não há evidência de que ela teria registrado variação monetária passiva calculada a partir da eventual provisão.

Como o instituto da correção monetária tem por objetivo assegurar a neutralidade das demonstrações financeiras da pessoa jurídica face aos efeitos da inflação. Não corrigida a obrigação, não há que se exigir a correção da conta que abriga os valores depositados judicialmente.

Após demonstrar as exigências renascentes, juntamente com as não impugnadas, reconheceram os julgadores, de ofício, a decadência do direito do fisco de efetuar lançamento relativamente ao 1º semestre do ano de 1992, eis que o auto de infração foi lavrado em 25/11/97 (fl. 45).

As exigências decorrentes Pis-Repique, CSLL e IR/Fonte foram ajustadas ao decido em relação ao IRPJ. Não foi reconhecida a decadência relativa ao PIS/Repique do 1º semestre de 1992 por entenderem os julgadores que o auto de infração foi lavrado dentro do prazo decadencial que, para esta contribuição, é de 10 (dez) anos, consoante art. 45 da Lei nº 8.212/91.

No tocante ao IR/Fonte, decorrente do item 6 do auto de infração (pagamento de despesas particulares de sócio), exigência não impugnada, observaram os julgadores que, por se tratar de tributação exclusiva na fonte, não sujeita à declaração de ajuste anual, e não tendo havido pagamento, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos começou a fluir em 01/01/93, conforme art. 173, inciso I, da Lei nº 5.172/66 – CTN, já que a infração ocorreu em 03/06/92, sendo válido, por conseguinte, o lançamento que ocorreu em 25/11/97.

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

O Acórdão foi assim ementado:

**“LOCAL DA LAVRATURA.** É válido o auto de infração lavrado na repartição fiscal.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.** Consideram-se não impugnadas as infrações não contestadas na defesa.

**PERÍCIA.** O pedido de perícia deve ser específico e indicar claramente o fato que se deseja ver examinado. Deve ser negado o pedido genérico tendente a verificar a totalidade da escrituração do contribuinte.

**DECADÊNCIA.** Havendo pagamento, o direito de constituir o crédito tributário relativo ao IRPJ extingue-se em 5 (cinco) anos, contados da data do fato gerador, na forma do art. 150 do CTN.

**GLOSA DE DESPESA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO SERVIÇO.** Tratando-se de pequena despesa relativa a produção gráfica de formulários, a nota fiscal emitida pela prestadora do serviço é prova suficiente de sua ocorrência. Não é legítima a glosa da despesa se a fiscalização não apontou qualquer circunstância que infirmasse a validade da nota fiscal.

**PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. APLICAÇÃO FINANCEIRA.** O valor dedutível como provisão para créditos de liquidação duvidosa é aquele necessário para absorver as perdas que provavelmente ocorrerão no recebimento dos créditos oriundos das atividades operacionais. É legítima a redução da base cálculo dessa provisão, feita pela fiscalização, para dela expurgar o valor de aplicação financeira em depósito a prazo fixo, por não ser oriundo das atividades operacionais da empresa.

**OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS DEPÓSITOS JUDICIAIS.** A atualização monetária dos depósitos judiciais (contas do ativo) não produz efeito tributário, pois equilibra-se, com lançamento de igual valor em conta do passivo (obrigação de pagamento do tributo discutido judicialmente). Improcede a exigência da variação monetária ativa se não for constatado o registro da variação monetária passiva.

**PIS-REPIQUE. CSLL. IRRF - LANÇAMENTO DECORRENTE -** Uma vez julgada a matéria contida no lançamento Principal, igual sorte colhe o auto de infração lavrado por decorrência dos mesmos fatos que ensejaram aquele.”

Cientificada da Decisão em 24.06.2003, AR de fls. 125, o contribuinte protocolou o recurso de fls. 126 a 167 em 22.07.2003.

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

Às fls 168 a 170, consta arrolamento de bens, necessário ao seguimento do recurso.

Iniciou suas razões de apelação, sustentado em jurisprudência administrativa, a decadência da exigência relativa ao IR/Fonte pois o fato gerador ocorreu em 03/06/92 encerrando-se o prazo para a constituição do crédito tributário em 03/06/97, afetando com isso todo o primeiro semestre do ano de 1992.

Também em preliminar arguiu a decadência quinquenal do direito de lançamento da CSLL relativos ao primeiro semestre de 1992, extinguindo-se antes da lavratura do auto de infração que se deu em 25/11/97. Refuta a aplicação do art. 45 da Lei nº 8212/91, à vista do art. 146, III, da Constituição Federal, entendendo que deva ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN.

Da mesma forma, ainda em sede, de preliminar, requer a decadência quinquenal do direito de lançamento do PIS-REPIQUE relativos ao primeiro semestre de 1992, sob os mesmos fundamentos para a CSLL. Acrescenta que o PIS-REPIQUE também é pago antecipadamente, ficando sujeito ao lançamento por homologação, que por sua vez incide na regra especial de decadência do art. 150, § 4º, do CTN.

Rebateu, sustentado em doutrina, a manutenção da exigência relativamente à base de cálculo da provisão para crédito de liquidação duvidosa, sustentando que o RIR/80, Art 221, Parágrafo 1º refere-se aos "créditos existentes ao fim de cada Exercício Social, sem distinguir os créditos decorrentes de aplicações financeiras.

Aduziu que o Código Tributário Nacional consagra o princípio da reserva legal na atividade administrativa de lançamento do crédito tributário, não podendo ser aplicado o PN CST nº 34/76 que exorbitou do comando legal.

Combateu a multa de lançamento de ofício de 75% por entender que a mesma se configura em manifesta ofensa ao princípio constitucional do não-confisco, consagrado implicitamente pela Constituição, em seu artigo 5º, XXI.



Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

Por fim voltou a questionar a utilização da taxa SELIC como juros de mora, alegando que o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, manifestou-se pela ilegalidade e inconstitucionalidade da adoção da taxa SELIC - Recurso Especial nº 215.881-PR, relatada pelo Ministro Franciulli Neto e julgado em 19/06/2000.

Requeru, seja julgado nulo o Auto de Infração, por falta de requisitos essenciais para sua constituição, bem como por ferir princípios gerais do direito, jurisprudência dos nossos tribunais superiores e conselhos de contribuintes e, alternativamente:

a) Sejam apreciadas as preliminares de decadência quinquenal do direito de lançamento do IRF, da CSLL e do PIS-REPIQUE, no primeiro semestre do ano de 1992, aplicando para tanto a regra do art.150, § 4º, do Código Tributário Nacional, conforme entendimento jurisprudencial do Conselho de Contribuintes e tribunais superiores.

b) Que seja considerada indevida a exigência decorrente da redução da provisão para créditos de liquidação duvidosa (item 3 do auto de infração), conforme entendimento pacífico do Conselho de Contribuinte e dos tribunais superiores.

c) Redução da multa aplicada nos lançamentos de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) para o tolerado pela jurisprudência pátria de 20% (vinte por cento).

d) Exclusão dos valores correspondentes à taxa SELIC, vez que a mesma, de acordo com o Superior Tribunal de Justiça, não pode ser aplicada ao presente caso.

É o Relatório.

## VOTO PARCIALMENTE VENCIDO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele conheço.

Importa analisar preliminarmente as alegações de decadência do direito do fisco de constituir exigências relativa ao IR/Fonte, à CSLL e ao PIS/Repique.

O Imposto de Renda na Fonte incidu sobre remuneração indireta (pagamento de clube) em benefício de sócio, nos termos do art. 74 da Lei nº 8.383/91, por não ter a empresa adicionado tal valor à remuneração do beneficiário.

Trata-se de incidência na fonte e, como tal, tem seu fato gerador ocorrido no momento do pagamento ou crédito do benefício indireto. A inclusão ou não do valor como remuneração do sócio serve apenas para determinar o regime de tributação, se de antecipação do devido pelo sócio na sua Declaração ou se exclusivo no fonte. No caso, conforme Recibo de fls. 28, o benefício foi auferido pelo sócio em 03.06.1992. O Auto de Infração foi lavrado em 25.11.97.

A tarefa de acrescer o valor à remuneração do sócio ou considerá-lo como de tributação exclusiva na fonte para fins de cálculo e retenção do imposto cabia à fonte pagadora, no caso, a empresa autuada, espécie que se amolda à sistemática do lançamento por homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário Nacional.

Portanto o prazo decadencial para lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados do fato gerador. Acolho o instituto para essa exigência.

Quanto à contribuição Social sobre o Lucro - CSLL há tempos me filiei à tese de que seu prazo decadencial, por ser contribuição incluída na

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

disciplina da Lei nº 8.212/91, é de 10 (dez) anos. Trata-se de Lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, cujo dispositivo (art. 45) não foi objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Já no tocante às contribuições ao Programa de Integração Social - PIS (no caso em exame, na modalidade PIS/Repique), embora em sentido lato possa ser considerado contribuição para a seguridade social, não está regido pela Lei nº 8.212/91, devendo seguir a disciplina do Código Tributário Nacional para a contagem do prazo decadencial, aplicando-se o § 4º do seu art. 150.

Por isso, operou-se a decadência em relação às contribuições ao PIS cujos fatos geradores tenham ocorrido no 1º semestre de 1992.

A exigência relativa à inclusão de créditos decorrentes de aplicações financeiras na base de cálculo da provisão para devedores duvidosos não pode prosperar.

Com efeito, a interpretação de que as aplicações financeiras deveriam ser excluídas no cálculo da provisão foi dada por ato normativo, distinguindo onde a Lei, à época, não distinguia, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico.

Este Tribunal não tem acolhido argumentos de confisco nas exigências de multas de ofício previstas em leis legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.

No tocante à taxa SELIC como juros de mora, é farta, mansa e pacífica a jurisprudência deste Colegiado quanto à sua legalidade.

De tudo quanto exposto, voto por se dar provimento parcial ao recurso para acolher a decadência no tocante às exigências relativas ao IR/Fonte e ao PIS/Repique relativo ao 1º semestre do ano de 1992 e, no mérito, afastar a exigência do IRPJ decorrente do cálculo da provisão para devedores duvidosos.



Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

As exigências remanescentes (mantidas ou não impugnadas) devem sofrer a incidência da multa de lançamento de ofício de 75%, bem assim juros legais, inclusive com aplicação da taxa SELIC, nos precisos termos das Leis nº 9.430/96 e 9.065/95.

Sala das Sessões - DF, em 16 de junho de 2004.



LUIZ MARTINS VALERO

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Redator-Designado.

Em que pese o brilhante voto proferido pelo I.relator originário, quanto à questão da decadência suscitada pela recorrente em relação à CSLL, ousou dele divergir por entender que, relativamente ao 1º semestre de 1992, esta também teria se operado.

Com efeito, sobre o assunto, em estudo que inclusive publiquei, escrevi:

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

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

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

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

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

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

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

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

"Art 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação"

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

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

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

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

Daí conclui Alberto Xavier:

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

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

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

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

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

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

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

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

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

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. nº 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94)

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

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

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

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

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

....

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

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

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

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

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

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

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

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

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não

as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN.”

Evidentemente, no que se refere à contribuição social lançada – CSLL – esta também têm indiscutível natureza tributária e seu prazo decadencial também se rege pelo CTN, sendo igualmente de cinco anos.

Com efeito, a despeito da venerável posição de parte do Colegiado no sentido de não caber (...) este *órgão colegiado, integrante do Poder Executivo, negar aplicação a dispositivo legal em vigor, enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal*”, no caso em espécie, ouso dela divergir, especialmente no que se refere à aplicação do artigo 45 da pré-falada Lei nº 8.212/91, porque, como se verá, não se esta aqui a simplesmente negar vigência a uma lei, mas, sim, a de aplicar a lei que especificamente deve reger a matéria.

Para esclarecer tal discordância, mister rememorar a moderna classificação das espécies tributárias já diversas vezes exaltada pela Colenda Suprema Corte e claramente dissecada no voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 138.284/CE, datado de 1º de julho de 1992, ou seja, posteriormente à edição da Lei nº 8.212/91:

\*As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, ar. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).”

Depreende-se da classificação tributária erigida pelo Ministro Carlos Veloso e acima reproduzida que as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária. E tal posicionamento do Pretório Excelso, como dito, não é isolado, o que se atesta pela transcrição de importantes manifestações do irretocável Ministro Moreira Alves, escolhidas dentre tantas outras manifestações dos Ministros daquela Corte:

“Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente.” (RE nº 146.733/SP; j. 29.06.1992)

“Esta Corte, ao julgar o RE 146.733, de que fui relator, e que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei nº 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos.” (Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 Distrito Federal; j. 1º.12.1993)

Desse modo, afigura-se incontestemente a natureza tributária da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, assim como de qualquer outra contribuição social. Tal afirmação, contudo, não esgota a questão, porquanto a natureza tributária das contribuições sociais acarreta-lhes consequência de suma importância ao deslinde da controvérsia instaurada nestes autos, qual seja, a sua submissão às normas gerais de tributação veiculadas por lei complementar.

Processo nº : 10768.030838/97-33

Acórdão nº : 107-07.672

Retomando-se o voto do ilustre Ministro Carlos Velloso acima transcrito parcialmente, o qual, lembre-se, trata da figura das contribuições sociais no novel ordenamento, infere-se que:

“(…) A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149).”

Corroboram esse entendimento diversas manifestações do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o que se atesta pela transcrição de trechos de votos da lavra do Ministro Ilmar Galvão, proferidos, respectivamente, no julgamento dos já citados RE nº 146.733/SP e Ação Declaratória de Constitucionalidade 1-1/DF:

“A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal. O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (*caput*), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo. Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no *caput* do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita hão de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF.”

“Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I).

Não referem, pois, às contribuições sociais, como as de que se trata, em relação as quais se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas do artigo 146, III e 150, I e III, além do disposto no art. 195, par. 6º.”

Com efeito, dúvidas não hão de remanescer acerca da submissão das contribuições sociais, dentre elas a de que ora se trata, às normas gerais referidas no artigo 146, III, da Carta Magna, as quais estão contidas no Código

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

Tributário Nacional. Isso a despeito da desnecessidade de lei complementar para sua instituição, conforme também já decidiu a Egrégia Suprema Corte.

Dita o referido artigo 146, III, da Constituição Federal que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:  
(...)

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

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários**;  
(...)” (grifos nossos)

No Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, alçada à categoria de lei complementar quando da sua recepção pelo ordenamento vigente -, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário está prevista, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no artigo 150, § 4º, e, para os demais tributos, no artigo 173, I.

Tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, como de fato se trata, aplica-se à espécie o artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dita que se operará a decadência em cinco anos “(...) a contar da ocorrência do fato gerador (...)”.

Destarte, sendo certo que o lançamento ora recorrido deu-se em 19/12/2002 e que seu intuito era a constituição de crédito atinente à Contribuição Social se aplicando a regra contida no parágrafo 4º do artigo 150 da Lei Complementar mencionada; há de se concluir que o lançamento está decaído desde 31/12/2000.

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

E nem se alegue que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 referir-se-ia a regra específica de decadência aplicável às contribuições destinadas à Seguridade Social, haja vista que, como visto à exaustão, determina a Constituição Federal que a decadência em matéria tributária deve ser tratada por lei complementar. Ou seja, sendo inegável a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, está ela, pois, sujeita ao mencionado mandamento constitucional devidamente regulamentado no Código Tributário Nacional.

Não se trata, aqui, como já de início asseverado, de negar aplicação a dispositivo vigente de lei ainda não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e, por via de conseqüência, de negar vigência à Portaria MF 103/2002 que delimitou a competência dos Conselhos de Contribuintes, mas, sim, de eleger, entre dois dispositivos de lei, aquele que mais se adapta ao ordenamento vigente.

Ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em lição de atualidade e profundidade indiscutíveis, que:

“A interpretação das leis não deve ser formal, mas sim, antes de tudo, real, humana, socialmente útil. (...) Se o juiz não pode tomar liberdades inadmissíveis com a lei, julgando ‘contra legem’, pode e deve, por outro lado, optar pela interpretação que mais atenda às aspirações da Justiça e do bem comum” (RSTJ 26/384)

Ora, não se está a tratar aqui tão-somente da aplicação da Lei nº 8.212/91, mas também do Direito, haja vista que, repisando regra comezinha do direito processual, ao julgador cabe aplicar a Lei e o Direito.

Ninguém menos que Miguel Reale, elucidando o pensamento sempre vivo do saudoso jurista italiano Tullio Ascarelli, brilhantemente ensina que:

“O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem.

Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao “tempo histórico” que está vivendo.

O advogado, o teórico ou o juiz são, antes de mais nada, homens inseridos num contexto de valorações e de preferências. Antes do jurista, há, em suma, a consciência, que é, ao mesmo tempo, uma realidade psíquica, com motivações econômicas, morais, religiosas, as quais não podem deixar de condicionar o ato interpretativo.

.....  
Para chegar a uma “interpretação concreta”, Ascarelli adota a tese desenvolvida por um grande mestre da Teoria do Estado, Herman Heller, segundo o qual a interpretação não se põe no fim, como resultado do ordenamento, mas sim no começo do ordenamento, o que quer dizer que ela condiciona o sistema normativo. Por outras palavras, o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica, ou, mais propriamente, graças ao trabalho criador do intérprete. (...)” (“A teoria da interpretação segundo Tullio Ascarelli”, in Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº 38, p. 75).

Alias, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplicável no âmbito do processo administrativo tributário federal, que, solenemente, proclamou que **“nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito”** (art. 2º., par. Único, inciso I).

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

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

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

Remetendo-se novamente a atenção à supra transcrita lição de Miguel Reale, frise-se que “*o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica*”. É, portanto, lançando-se mão dessa mediação hermenêutica, e de nada mais, que se aplica ao caso concreto o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional ao invés do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, privilegiando-se a plenitude do ordenamento jurídico.

Noutro giro e se mais não bastasse, não se pode negar que precedentes jurisprudenciais declaratórios da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 também devem ser sopesados na verificação da aplicação da lei ao caso concreto, a exemplo do acórdão oriundo do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 63.912, incidente no Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa é a seguir transcrita:

“Arguição de Inconstitucionalidade. Caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

É inconstitucional p caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.”

(TRF – 4ª Região – Corte Especial – DJ 05.09.2001)

Nesse sentido, se o julgador possui em mãos instrumentos cujo manejo possibilita a aplicação ao caso concreto de norma harmônica com o ordenamento jurídico, pode e deve fazê-lo. Não se há de esperar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheça a inconstitucionalidade apontada via declaração efetuada pelo controle difuso, cuja extensão de efeitos a todos os contribuintes reclamaria a edição de Súmula do Senado Federal, ato de discricionariedade indiscutível.

Assim, se é certo que os Conselhos de Contribuintes devem se pautar segundo suas regras de competência judicante, não menos certo é o fato de que no exercício dessa atividade, cuja competência deriva do Decreto 70235/72, lei ordinária como proclamado pelo Poder Judiciário, devem os julgadores, por força dos princípios emergentes na Lei já citada Lei 9.784/99, aplicar o direito cabível à espécie. É justamente em face dessa realidade contextual que se deve tomar a referida Portaria MF 103/02 como veiculadora de regras não exaustivas de competência.

Noutras palavras, quando a lei e o direito aplicável emergirem de forma incontestada, sobretudo quando derivados de reiteradas manifestações ou de decisões definitivas de Tribunais Superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal quando este, de forma definitiva, já tenha feito o devido controle de constitucionalidade, o órgão judicante não somente pode como deve aplica-los.

Destarte, também em relação à CSLL, é de se reconhecer a decadência do lançamento recorrido em relação ao 1º semestre de 1992, por

Processo nº : 10768.030838/97-33  
Acórdão nº : 107-07.672

aplicação da norma contida no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional ao caso concreto.

No mais, acompanho o nobre relator originário.

É como voto.

  
Natanael Martins