



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10825.001578/96-59
Recurso nº : RD/108-0.432
Matéria : IRPJ E OUTROS EX. 1994
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs
Interessada : TRANSPORTADORA VALE DO SOL BOTUCATU LTDA
Sessão de : 16 DE ABRIL DE 2.002
Acórdão nº : CSRF/01-03.869

DECADÊNCIA A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

LANÇAMENTOS REFLEXIVOS: IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, COFINS - Estando os procedimentos reflexivos parte inclusos no processo, é de se estender o decidido no processo principal, em virtude de terem a mesma base factual, e por se enquadrarem também na modalidade de lançamento por homologação. Cabe privativamente à Lei Complementar versar sobre normas gerais de direito Tributário.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, Vencidos os Conselheiros Antônio de Freitas Dutra, Verinaldo Henrique da Silva, Iacy Nogueira Martins Moraes e Manoel Antônio Gadelha Dias, que davam provimento parcial ao recurso para restabelecer as Contribuições COFINS e Contribuição Social.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



JOSE CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 JUN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, VÍCTOR LUIS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausentes Temporariamente os Conselheiros Remis Almeida Estol e Cândido Rodrigues Neuber.

Recurso nº : RD 108-0.432

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso especial de divergência interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão 108-06.471 de 18 de abril de 2.001, que, examinando recurso de ofício da DRJ Ribeirão Preto, manteve a decisão de primeiro grau quanto ao acolhimento da preliminar de decadência relativa ao direito da Fazenda efetuar o lançamento do IRPJ – IR Fonte, CONFINS, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, relativamente aos fatos geradores ocorridos em janeiro, fevereiro e março de 1993, cuja ciência do auto se deu em 03 de novembro de 1998.

Inconformado com a decisão da Câmara, o PFN, utilizando a faculdade prevista no artigo 5º inciso II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 55/98, apresentou o recurso de divergência de folhas 490 a 514, assegurando haver dissídio jurisprudencial entre o acórdão guerreado e os acórdãos: CSRF/01-02.403, CSRF 01-03.103, CSRF 01-01.994, 1º CC - 105-13.111, e 2º CC 203-06.655.

O recurso do PFN argumenta em síntese o seguinte.

1). Ainda que o tributo seja recolhido mediante o lançamento por homologação, o prazo para o lançamento de ofício deve ser contado a partir da entrega da declaração, pois só a partir dessa data a autoridade toma conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte.

2). Na hipótese de lançamento de ofício de tributo não recolhido pelo contribuinte, o prazo decadencial não é aquele previsto no art. 150, mas no art. 173 do CTN, por não haver o que homologar.

3) O art. 45 da Lei nº 8.212/91 fixa prazo decadencial de 10 anos para o lançamento da CSSL, não é feito a este Conselho de Contribuintes afastar a aplicabilidade desta norma, pois estaria examinando sua constitucionalidade.

4) O art. 45 da Lei 8.212/91 é norma especial frente ao art. 150 § 4º do CTN, e como este mesmo diploma admite a edição de normas específicas sobre o prazo decadencial, inexistente qualquer conflito entre essas disposições.

O Presidente da 1ª Câmara em despacho de folhas 4083/40086 deu seguimento ao recurso do PFN.

Intimada a contribuinte apresentou contra razões ao recurso do PFN fls. 576/587, onde afirma apreciar a questão da decadência, cita julgados deste conselho que acatam a tese vencedora no acórdão guerreado.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'J. L. L.', is written over the text 'É o relatório.'

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES , Relator

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido portanto dele tomo conhecimento.

Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I – de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

Como o Procurador interpôs recurso especial de divergência – RD – baseado no inciso II, passemos a analisar a alegada divergência.

Para definir a lide, embora o lançamento se reporte a fatos geradores de meses do ano de 1993, como o PFN defende, entre outras, a tese de que o prazo de decadência iniciar-se-ia na data da entrega da declaração, vale uma apreciação da matéria ao longo do tempo primeiramente teremos que definir até quando o

IRPJ era lançamento por declaração e, a partir de que data, passou a ser por homologação.

ANÁLISE DA DECADÊNCIA PARA FATOS GERADORES ATÉ O ANO CALENDÁRIO DE 1991.

A decadência em matéria tributária está definida no artigo 173 do CTN, que estabelece como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em o tributo poderia ser lançado. A regra vale tanto para lançamento da modalidade por declaração como da modalidade por homologação. Para as duas modalidades estabelece o § único do citado art. Que o prazo extingue-se definitivamente em cinco anos cotado da data que tenha sido iniciada a constituição do crédito do crédito tributário pela notificação.

Ocorre que o artigo 150 do CTN que regula o lançamento por homologação estabelece em seu § 4º a homologação tácita em 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do imposto.

Entendo que tanto a regra contida no § 4º do artigo 173 como a do § 4º do artigo 150 só têm efeito, de antecipar a decadência, ou seja ao invés de ocorrer em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ocorre em cinco anos a contar, do fato gerador no caso de lançamento por homologação e da notificação primitiva no caso de lançamento por declaração.

Há uma tese de que a partir da edição do DL 62/66, o contribuinte passou a efetuar recolhimentos antes da efetivação do lançamento, porém dentro do mesmo exercício financeiro, o imposto de renda pessoa jurídica que até então era entendido pacificamente como lançamento por declaração passou a ser por homologação. Asseguram os defensores dessa tese que de acordo com o DL 1967/82, pagamentos passaram a ser feitos antes mesmo do início do exercício financeiro, independentemente da entrega da declaração de rendimentos.

Para análise nada melhor que a transcrição dos dispositivos legais.

 No DL 62/66 a questão do pagamento foi regulada no artigo 19, verbis:

Art. 19 – A partir do exercício financeiro de 1968, as pessoas jurídicas que, no exercício anterior, tiveram pago o imposto de que trata o artigo 37 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, em montante igual ou superior a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), são obrigadas a pagar o referido imposto em 12 prestações mensais, no curso do exercício financeiros.

§ 1º - As pessoas jurídicas que levantarem balanço até 30 de setembro do ano base, obrigadas a apresentar declaração de rendimentos até o último dia útil de janeiro, pagarão, no ato da apresentação da declaração, importância correspondente a 1/12 (um doze avos) do imposto devido de acordo com a declaração, e o restante em 11 (onze) prestações de igual valor, com vencimento até o dia 20 (vinte) de cada um dos meses subsequentes.

§ 2º - As pessoas jurídicas que, nos termos da legislação vigente, devem apresentar declaração de rendimentos nos meses de fevereiro a maio do exercício financeiro, deverão recolher, mediante guia, até o dia 20 (vinte) de cada um dos meses que antecederem o da apresentação da declaração de rendimentos, **parcelas de antecipação do imposto a ser lançado. (Grifamos).**

§ 3º As parcelas mensais de antecipação referida no parágrafo anterior serão determinadas como percentagem da receita bruta registrada pela pessoa jurídica no mês anterior àquele a que se referir o recolhimento antecipado.

Pela simples leitura do texto legal supra podemos perceber que o referido diploma normativo não alterou a sistemática de apuração do imposto que continuou a ser anual com o resultado definitivo do “quantum” devido a título de imposto de renda sendo conhecido apenas por ocasião da entrega da declaração e com base nela era emitida a notificação. O texto do § 3º não deixa qualquer margem de dúvida, as antecipações eram realizadas mediante aplicação de percentagem na receita bruta, muito distinto portanto do imposto de renda definitivo calculado com base no lucro real.

 Examinemos o segundo diploma legal citado o DL 1967/82

Art. 1º As pessoas jurídicas domiciliadas no país, inclusive as firmas ou empresas individuais a elas equiparadas, deverão apresentar declaração de rendimentos em cada um dos exercícios financeiros da União, nos prazos a seguir estabelecidos, **segundo a base de cálculo do imposto e o mês de término, no ano calendário anterior, do período base de incidência.**

Os artigos seguintes estabelecem os pagamentos em forma de antecipações duodécimos e quotas. As antecipações recolhidas durante o ano base, os duodécimos a partir de janeiro do ano seguinte e as quotas após a entrega da declaração.

É preciso ficar bem claro que o período de incidência da pessoa jurídica, embora anual não coincidia com o ano civil. Tal regra vigorou durante longos anos o que obrigava a estabelecer diversos prazos para a entrega das declarações. Há que se ressaltar dois pontos:

- 1) os pagamentos sempre foram exigidos a partir do término do período base de incidência do IRPJ, ou seja depois da ocorrência dos fatos geradores, as formulas de recolhimento não baseadas no valor do imposto apurado foram criadas tão somente para atender as dificuldades das empresas em levantar de imediato o balanço tão logo terminasse o período base de incidência de 12 meses, que podia ocorrer em qualquer mês do ano anterior ao exercício da entrega da declaração.
- 2) tais recolhimentos nunca alteraram a periodicidade de levantamento do imposto e o seu montante somente era conhecido por ocasião da entrega da declaração e respectiva notificação de lançamento;

Pelo exposto, discordo dessa tese, pois analisando os Decretos-lei nºs 62/66 e 1967/82, verifico que o interregno do fato gerador do imposto não foi alterado, os diplomas legais tão somente estabeleceram novas regras para o recolhimento do tributo, criando as figuras da antecipação, do duodécimo e da quota, recolhidos respectivamente no ano base, no período que antecederesse à entrega da declaração e após sua entrega.

Embora os diplomas legais tenham estabelecido penalidades para o recolhimento em atraso das antecipações, ou duodécimos, é certo que não modificou o período de apuração do imposto e não autorizou o lançamento no curso do ano base ou antes da entrega da declaração, uma vez que até essa data o contribuinte, querendo, podia promover ajustes (adições de receitas não contabilizadas, exclusões de despesas indedutíveis e compensações) ao lucro líquido do exercício, na apuração do lucro real.

Se a fiscalização não podia realizar o lançamento antes do prazo de entrega da declaração não poderia o prazo decadencial iniciar-se antes de tal evento, pois se assim fosse a fiscalização teria menos de 5 anos para realizar lançamento e contrariaria frontalmente o artigo 173 do CTN.

Se o lucro real continuou a ser apurado anualmente, mesmo após a edição do DL 1967/82, se o "quantum" definitivo do imposto somente poderia ser conhecido por ocasião da entrega da declaração; não resta dúvida que o imposto de renda da pessoa jurídica continuou sendo da modalidade " por declaração."

Apenas para reforço do entendimento cita-se o IPI que sempre foi um tributo da modalidade por homologação, pois o fato gerador é a saída do produto do estabelecimento industrial, ou seja é instantâneo e não complexo como no IRPJ. No IPI, embora o FG seja instantâneo a lei estabeleceu um período de apuração do imposto, interregno em que se faz o encontro de débitos e créditos para se estabelecer o resultado que sendo devedor há que se recolher o tributo. Após o fechamento do período não há alterações a fazer senão em virtude de fatos novos, assim não há que se esperar uma declaração para o início da contagem do prazo decadencial, no IRPJ ao contrário como dissemos o quantum devido somente pode ser conhecido após a entrega da declaração e por isso o lançamento só pode ser entendido como por declaração.

Somente podemos falar em decadência analisando a modalidade de lançamento, o pagamento somente tem o poder de modificar a modalidade de declaração para homologação quando está liquidando um tributo já apurado, pela completa ocorrência do fato gerador, a definição precisa da base de cálculo e a

definição definitiva do "quantum" a ser recolhido, qualquer outro recolhimento que não advindo de tais procedimentos devem ser entendidos como meras antecipações de um tributo que está por ser definido e que talvez nem seja devido.

Esse entendimento somente é aplicável quando o fisco não possa verificar o correto recolhimento do imposto frente à ocorrência do fato gerador em virtude de evento futuro e incerto.

A tese de que o imposto era por declaração e não por homologação após a edição dos diplomas legais citados no acórdão guerreado está explicitada nos Acórdãos CSRF nºs 01-01.945, de 18.03.96, 01-02.403, de 13.07.98, 01-02.675, de 10.05.99, 01-02.771 de 13.09.99 e 01-02.850, de 07.12.99, entre outros. Conforme se vê a jurisprudência é mansa, pacífica e constante no mesmo sentido.

Conclui-se portanto que sendo o imposto até o ano calendário de 1991, por declaração a legislação aplicada é o § 4º do artigo 173 do CTN e não o § 4º do artigo 150 do mesmo diploma. Assim o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia seguinte ao da entrega da declaração e não do fato gerador do imposto.

ANÁLISE DA DECADÊNCIA PARA OS FATOS GERADORES OCORRIDOS A PARTIR DE 01.01.1992.

A lei 8.383/91 trouxe profunda modificação para o IRPJ, especialmente quanto à periodicidade de apuração do imposto, verbis:

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO IV - Do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

Art. 38 - A partir do mês de janeiro de 1992, o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

Se até o ano de 1991 a legislação manteve a tributação do IRPJ com apuração anual, conforme discurremos, mantendo assim o tributo na modalidade de lançamento por declaração, o mesmo não pode ser dito a partir de janeiro de 1992, pois a lei nº 8.383/91 inovou ao modificar a periodicidade de apuração do imposto que era anual e passou a ser mensal, ou seja a partir de sua vigência o resultado da pessoa jurídica, lucro ou prejuízo passou a ser apurado com a nova periodicidade, não havendo ajustes a serem feito no futuro que pudessem modificar o referido resultado, podemos afirmar que o tributo passou da modalidade declaração para a modalidade homologação.

Observe-se que foi a primeira vez que a legislação falou em apuração mensal para a pessoa jurídica antes tal procedimento restrito às pessoa físicas por força da lei 7713/88.

Tratando-se de imposto de lançamento pela modalidade homologação, para iniciar nosso arrazoado transcrevamos a legislação pertinente:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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

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

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

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

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda

Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O texto da lei é claro na fixação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial que é o fato gerador do imposto, que nos casos de fatos complexivos como o do IRPJ, temos que buscar a periodicidade em que tal imposto é apurado.

Pelas regras estabelecidas na Lei 8.383/91, em vigor no ano de 1992, objeto da presente apreciação, esse período era mensal, logo é a partir do mês relativo à imposição que devemos contar o prazo decadencial.

Considerando que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 03.11.98; considerando que os fatos geradores ocorreram em janeiro, fevereiro e março de 1993, os prazos para a administração lançar eventuais diferenças, venceu em janeiro, fevereiro e março de 1998, sendo portanto caduco o lançamento por ter sido alcançado pela decadência face a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, visto estarem os recolhimentos efetuados homologados tacitamente e extinto definitivamente o crédito tributário.

O PFN traz argumento de se considera como termo inicial a data do pagamento ou do vencimento do IRPJ lucro real e não dos fatos geradores, aceitar tal tese seria contrariar frontalmente a legislação citada.

A legislação tampouco vincula o início da contagem do tempo decadencial à possibilidade, ou não da fiscalização cobrar o tributo antes da efetivação do pagamento. Ora uma vez que o tributo é apurado mensalmente, se nos primeiros dias do mês seguinte a fiscalização comparece à empresa e verifica que o resultado não é o espelhado pela escrita contábil-fiscal, pois traz em mãos nota fiscal de venda de mercadoria a vista emitida pela empresa e não escriturada, nada obsta de realizar o lançamento de ofício sobre a parcela não escriturada.



DECADÊNCIA, FRENTE AO DISPOSTO NO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91

Quanto aos lançamentos decorrentes, normalmente aplica-se o decidido no processo matriz ou principal, tendo em vista terem a mesma base factual, porém quanto às contribuições sociais, a partir de 1992, devemos analisar além dos dispositivos já apreciados a previsão contida no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que tem a seguinte dicção:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 45 - O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Para definirmos a posição neste julgado, necessário se faz analisar a presente norma à luz da Constituição Federal e Código Tributário Nacional.

Para analisar a competência legislativa para estabelecer normas relativas a decadência é preciso considerar as normas gerais de legislação tributária da Constituição Federal de 1988, que assim prescreve:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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;

(Grifamos).

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Pela simples leitura do texto constitucional podemos perceber que a Carta Magna reservou à Lei Complementar o poder de estabelecer normas gerais de direito tributário, não sendo portanto lei ordinária o veículo correto para reger os procedimentos gerais em matéria de tributos. A Constituição diferentemente da de 1967, especificou quais esses procedimentos gerais como sendo: **obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.**

Para melhor entendimento nada melhor que historiar como tais procedimentos ganharam estatus constitucional, o que faremos transcrevendo parte da obra de Eurico Marcos Diniz de Santi, intitulada "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO, editora Max Limonad – São Paulo,

"Na Constituição de 1946, figurava a expressão *normas gerais de direito financeiro*, presente no artigo 5º Inciso XV, b, proposto pela Emenda nº 938, do constituinte ALIOMAR BALEEIRO. Foi esse artigo que permitiu que, em 1º de dezembro de 1965, a referida Constituição recebesse a Emenda nº 18, que reestruturou o Sistema Constitucional Tributário. Essa emenda, por sua vez, possibilitou que, em 25 de outubro de 1966, o Projeto nº 4.834, de 1954, de autoria de RUBENS GOMES DE SOUSA, com apoio do Ministro OSVALDO ARANHA, se convertesse na Lei nº 5.172. Na Constituição de 1967, essa Lei foi recepcionada com fundamento no Art. 18, § 1º, como norma geral de direito tributário, e

denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36, publicado no DOU de 14 de março de 1967. Atualmente encontra-se fundamentado no art. 146 da Constituição de 1988.” (Páginas 83/84 da obra citada).

Segundo o autor, citando trechos do parecer de ALIOMAR BALEEIRO, justificando a Emenda Constitucional nº 938 e do Projeto de Lei nº 4.834/54, o CTN veio para por fim a disputa entre os entes tributantes, que não raro invade o campo de competência de outra pessoa de direito público apossando-se de partilha de tributos de competência concorrente. A norma foi endereçada ao legislador ordinário dos três poderes tributantes: União, Estados e Municípios, de forma a barrar o legislador ordinário que, na ausência de uma norma superior, poderia como forma de atração de uma fonte produtora de tributos, encurtar os prazos decadenciais através de lei ordinária.

Mais adiante nas páginas 87/89, leciona:

“As normas gerais de direito tributário são sobrenormas que, dirigidas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções certeza e segurança do direito, em consonância com os princípios e limites impostos pela Constituição Federal.

Nenhum exercício de competência pode apresentar-se como uma carta em branco ao legislador complementar ou ordinário, pois toda competência legislativa, administrativa ou judicial já nasce limitada pelo influxo dos princípios constitucionais que informam o Sistema Tributário Nacional.

Do plexo de dispositivos expressos e princípios resulta o pacto federativo positivo firmado na Constituição Federal de 1988 e surge a expressa competência constitucional para, mediante lei complementar, disciplinar sobre matérias de decadência e prescrição no direito tributário.”

Falando especificamente sobre a lei 8.212/91 o autor às páginas 93 e 94, escreve:

“Entretanto, diversamente do Código Tributário Nacional e da Lei de Execução Fiscal, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 foi produzida sob pleno vigor do Art. 146, III, b da Constituição Federal de 1988, que expressamente

determina que matéria de decadência e prescrição é de competência restrita à esfera da lei complementar.

Por não se tratar de lei complementar, entendemos que os dispositivos desta Lei afrontam expressamente a Carta Magna, apresentando-se incompatíveis com os requisitos constitucionais para a produção dessa categoria de normas jurídicas, destarte, ser submetidos ao respectivo controle de constitucionalidade para cumprir o disposto Texto Supremo.”

Alio-me à tese o autor de que as normas gerais de direito tributário só podem ser reguladas mediante a expedição de Leis Complementares como determina o Art. 146 – III – “b” da Constituição Federal de 1988.

Tendo o Código Tributário Nacional estabelecido prazos quinquenais e não decenais como pretendido na Lei 8.212/91, opto nesse caso específico pela aplicação da lei maior em respeito à estrutura legislativa estabelecida na Constituição Federal e à segurança jurídica que deve sempre prevalecer nas relações entre o sujeito ativo e passivo em matéria tributária.

Alguém poderia argumentar que agindo desta maneira estaria este Tribunal Administrativo declarando a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, ofendendo portanto o princípio da unicidade de jurisdição, porém não podemos esquecer que o amplo direito de defesa está previsto na Constituição Federal inclusive no processo administrativo. O julgador na esfera administrativa não pode aceitar a aplicação de uma lei manifestamente inconstitucional sobe pena de estar ferindo o princípio da ampla defesa previsto não só para o processo judicial mas também administrativo.

A interpretação de uma norma legal deve ser realizada obedecendo-se sempre a hierarquia das leis, partindo-se sempre da Constituição Federal e sempre que uma norma infra constitucional não siga as delimitações previstas na Carta Magna, pode e deve o operador do direito seguir a norma maior.

A tributarista Mary Elbe Gomes Queiroz Maia em sua obra – DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO E CONTROLE, editora DIALÉTICA 1999, página 81/82 leciona:

“Portanto não há como se deixar de reconhecer a competência das autoridades administrativas julgadoras, não para declarar (esta como competência exclusiva da Corte Suprema), mas para poderem deixar de aplicar, no caso concreto, norma legal inconstitucional ou recusar a aplicação de ato normativo infralegal quando considerá-lo ilegal.

Considerar a possibilidade aqui defendida como alcançada pela competência das autoridades administrativa, na verdade, é admitir que aquelas autoridades possam apreciar textos das leis de forma a interpretar os seus mandamentos sob a égide das disposições constitucionais, o que não poderia se constituir em desrespeito, violação ou usurpação de função ou subversão da ordem jurídica.

Deve-se, ainda, observar que inserido entre os princípios constitucionais a serem cumpridos se colocam a justiça e a segurança jurídica, nesta hipótese, sintetizados pela justiça fiscal, que dever ser buscada como uma das finalidades a que se destina a Administração Tributária, que somente poderá ser alcançada por meio da correta imposição tributária, como também, ainda, impõe-se a perfeita conformação de todos os atos administrativos com a Constituição, como lei maior, sob pena de inconstitucionalidade.”

Comungo plenamente com a tese da autora, o Presidente da República, em seu juramento promete cumprir e defender a Constituição Federal, esse juramento deve se estender a todos os componentes do Poder Executivo, aplicar uma lei manifestamente inconstitucional seria quebra de tal juramento.

A Lei nº 8.212/91 como lei ordinária não poderia estabelecer normas gerais de direito tributário, reserva específica de lei complementar. Aos estabelecer prazo decadencial de dez anos contrariou o artigo 173 do CTN, e não tendo as duas leis o mesmo estatus uma não revoga a outra. Visualizado o conflito, em obediência ao princípio da hierarquia legislativa e da segurança jurídica, opto pela aplicação da lei maior, seguindo os prazos nela estabelecidos.

Conclui-se o lançamento do IRPJ somente passou a ser da modalidade “ POR HOMOLOGAÇÃO” a partir de janeiro de 1992, com o início da vigência da Lei 8.383/91.

Embora seja relativamente nova a lei 8.212/91, o Judiciário já teve oportunidade de apreciar a constitucionalidade do seu artigo 45, através do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que na AI nº 2000.04.01.092228-3/PR, assim pronunciou o Juiz Relator:

“O art. 46, III, b, da Constituição Federal dispõe que ‘Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários’.

O prazo decadencial das contribuições sociais destinadas à seguridade social, considerando sua natureza tributária, também se submete a essa norma constitucional, o que equivale a dizer que a decadência do direito relativo à contribuições previdenciárias deve obedecer o prazo estabelecido no art. 173, por ser este lei complementar, assim recepcionados pela CF/88.

Nesse sentido o entendimento do Supremo Tribunal Federal, in verbis: ‘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). (STF, Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto Min. Carlos Velloso, jun. 93).

Se assim é, então o art. 45 da Lei nº 8.212/91 – que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure a e Constitua seus créditos – padece de inegável vício de constitucionalidade formal, pois ‘cabe à lei complementar (e não à lei ordinária, insisto), estabelecer normas gerais, em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (CF, art. 146, III, b). E a regra contida no artigo 173 do CTN, que trata de decadência tributária, pois derogada pelo mencionado art. 45 da Lei nº 8.212/91 é incontestavelmente norma geral em

matéria tributária, conforme assinala Sacha Calmon Navarro Coelho, em seus Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, ‘in verbis:

Realmente, vale observar, o Livro II do CTN, que inicia com o art. 96 e termina com o art. 218, passando naturalmente, pelo discutido art. 173, tem expressivo título “Normas Gerais de Direito Tributário’.

Em suma, francamente não vejo como prestigiar a relativa presunção de constitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.218/91, nem mesmo a pretexto de interpretá-lo conforme a Constituição, pois invadiu área reservada à lei complementar, vulnerando dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.

Por fim, oportuno assinalar que a exigência de lei complementar para determinadas matéria, dentre as quais a decadência tributária, não é obra do acaso feita pelo poder constituinte originário. Sua razão de ser está na relevância dessas matérias e, exatamente por isso sua aprovação está condicionada necessariamente a ‘quorum’ especial (art. 69 da CF); ao contrário da lei ordinária (art. 47 da CF).

Nessas condições, declaro a inconstitucionalidade da expressão do caput do art. 45 da Lei nº 8.212/91, com efeito ex ‘tunc’ e eficácia inter partes. É o voto.

Entendo não haver razão ao recursante, é que sendo a decadência, por força do artigo 146 inciso III letra “b” da Constituição Federal de 1988, matéria de reservada à Lei Complementar, somente lei de igual hierarquia poderia alterar os conceitos existentes na Lei nº 5.172/66, CTN.

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

“

Processo nº : 10825.001578/96-59

Acórdão nº : CSRF/01-03 869

Assim, conheço o recurso especial apresentado pelo PFN e as contra-razões do contribuinte e, no mérito NEGO-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2.002.



JOSE CLÓVIS ALVES - Relator.