



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10830.001570/00-53
Recurso nº. : 129.203
Matéria : IRPJ - Ex: 1995, 1997 a 1999
Recorrente : SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 08 de julho de 2004
Acórdão nº. : 101-94.638

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – CSLL – INAPLICABILIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91 FRENTE ÀS NORMAS DISPOSTAS NO ART. 150, § 4º. DO CTN – A partir da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos princípios tributários previstos na Constituição (art. 146, III, “b”), e no Código Tributário Nacional (arts. 150, § 4º. e 173).

PRAZO DECADENCIAL – INTERRUPÇÃO – Por tratar-se de esgotamento de um direito potestativo, ao contrário do que ocorre com a prescrição, a decadência, em regra geral, não se interrompe nem se suspende, incumbindo a autoridade fiscal, nos casos em que há impedimento judicial em proceder ao lançamento, provocar despacho da autoridade judiciária competente autorização para constituir o crédito tributário para, a seguir, o declarar suspenso, sob pena do perecimento do direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao ano de 1994 e, em consequência, cancelar a exigência dos anos seguintes, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido (Relator), Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 22 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.



Recurso nº. : 129.203
Recorrente : SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., já qualificada nestes autos recorre a este E. Conselho de Contribuintes do Acórdão DRJ/CPS nº 837, de 12 de junho de 2001, que julgou procedente o lançamento efetuado, consubstanciado no auto de infração de fls. 01/09, referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos anos-calendário de 1994, 1996 a 1998.

No mesmo procedimento fiscal foi lavrado auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, com base nos mesmos fatos, que tramitam no processo administrativo fiscal nº 10830.001571/00-16, também em julgamento nesta sessão.

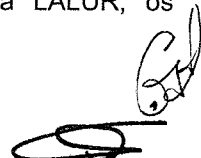
Por ocasião da conversão do julgamento em diligência, Resolução nº 101 – 02.419, fls. 229/248, o então Conselheiro Edson Pereira Rodrigues, procedeu ao perfeito relato dos fatos deste processo, em vista do que adoto o mesmo *in totum*:

SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., inscrita no CNPJ sob o nº 61.432.506/0001-64, interpõe recurso voluntário a este Colegiado contra a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP, que não conheceu da impugnação no tocante às matérias discutidas no Poder Judiciário, e julgou procedente o lançamento de CSLL.

DA AUTUAÇÃO

O contencioso tem origem em auto de infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 02/06), lavrado em 10/02/2000, no qual foi apurado crédito tributário no valor de R\$ 907.801,61, incluídos multa de ofício, no percentual de 75%, e juros de mora. O auto de infração arrola apenas uma infração e remete sua descrição ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 07/09).

A única infração apurada é, nos anos-calendário 1994 e 1996 a 1998, a falta de adição, à base de cálculo da CSLL, da diferença IPC/OTN Fiscal (Plano Verão). O fiscal autuante relata que, em 1994, a empresa refez os cálculos da correção monetária dos demonstrativos de 31/12/1989, atualizando suas demonstrações financeiras com o índice de 70,28% e excluindo do lucro líquido, via LALUR, os resultados positivos desse procedimento.



O fiscal autuante também reporta que a contribuinte, com o fito de obter proteção judicial para seu procedimento, ingressou com duas ações na 2ª Vara de Justiça Federal em Campinas - SP: rito ordinário (proc. nº 95.0600956-2) e cautelar (proc. nº 97.0602484-0). Em 04/10/1999, foi prolatada sentença no processo cautelar, que fixou o índice de 42,72% e ressaltou o direito de a Fazenda Nacional verificar a exatidão e efetuar os lançamentos com suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

Já antes, em 1997, prossegue a fiscalização, a empresa retificara as DIRPJ referentes aos anos-calendário 1994, 1995 e 1996 para adequá-las ao novo índice de 42,72%, que também utilizou nas declarações entregues relativas aos anos-calendário 1997 e 1998.

Sem, no seu entender, impedimento judicial à fiscalização, o auditor-fiscal intimou a empresa a demonstrar os efeitos tributários da utilização do índice de 42,72%. A contribuinte apresentou as planilhas de fls. 17/21, as quais, conferidas, forneceram as bases de cálculo para o lançamento com suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

Ao cabo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 09), o auditor-fiscal explica que *"Não foram alocados os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL [...] tendo em vista a condição suspensiva imposta pelo Poder Judiciário, ficando ressaltada, todavia, a possibilidade do contribuinte pleiteá-la administrativamente, caso não venha, a final, obter sucesso em suas pretensões na via judicial e caso não as tenha compensado com eventuais Lucros ou bases positivas futuras"*.

O auto de infração relativo à CSLL tem fulcro no art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; nos arts. 38 e 39 da Lei nº 8.541/92; no art. 19 da Lei nº 9.249/95; no art. 1º da Lei nº 9.316/96; e no art. 28 da Lei nº 9.430/96 (fls. 03).

O auto de infração relativo ao IRPJ é a peça exordial do processo administrativo nº 10830.001571/00-16 (recurso voluntário nº 128.521).

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do auto de infração em 10/02/2000, a contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 61/93), instruída com procuração (fls. 94), cópia do Contrato Social (fls. 95/111) e cópia da DIRPJ Exercício 1995 (fls. 112/117). Em sua defesa, em síntese, suscita preliminar de decadência relativamente ao fato gerador ocorrido em 31/12/1994, justificando que o lançamento da CSLL é da modalidade por homologação (CTN 150, § 4º).

No mérito, a defendente relata que, por ocasião da determinação do lucro líquido do balanço encerrado em 31/12/1989, para efeito de correção monetária do balanço, utilizou como indexador das demonstrações financeiras o BTNF, por força do art. 2ª da Lei nº 7.799/89, em face da extinção da OTN. Verificou, posteriormente, que houve ilegal manipulação na apuração do índice. Como, à época, o seu patrimônio líquido era menor que o ativo permanente, afirma ter havido, em 31/12/1989, uma diminuição indevida do lucro líquido. Ressalta que disso resultou subavaliação do custo de aquisição dos itens do seu ativo permanente. Desde então, explica, as despesas de depreciação, bem como o resultado das baixas verificadas no ativo permanente, acarretaram um aumento totalmente injustificado nos resultados tributáveis da empresa. Assim, prossegue, em outubro de

1994, procedeu à exclusão da despesa adicional de correção monetária do ano de 1989 via LALUR.

Defende o seu direito ao reconhecimento do diferencial de correção monetária sob os seguintes subtítulos: a inflação e a correção monetária de balanço das demonstrações financeiras, a correção monetária do balanço de 1989, os expurgos de inflação, o expurgo do Plano Verão, o BTN no Plano Verão, a recomposição do prejuízo da impugnante, a ilegalidade do valor da OTN de janeiro de 1989, a ofensa ao direito adquirido e aos princípios da irretroatividade, da igualdade, da capacidade contributiva e da estrita legalidade.

A impugnante insurge-se contra a cominação de multa de ofício, invocando o art. 63 da Lei nº 9.430/96. Ressalta que, embora o texto legal se refira a liminar, aplica-se ao caso presente, em que está amparada por sentença.

A defendente diverge da consideração do valor de R\$ 2.579.828,88, a título de despesa de CSLL, na apuração da base de cálculo do IRPJ do ano-calendário 1994, sob o pálio de que esse valor já fora parte pago e parte compensado, nada tendo a ver com o lançamento de ajuste do Plano Verão. Apresenta demonstrativo com exclusão do referido valor, concluindo que o crédito tributário exigido no lançamento (principal de IRPJ, multa de ofício e juros de mora) deveria ser reduzido para R\$ 6.958.110,28.

Requer que o auto de infração leve em consideração o estoque de bases de cálculo negativas existentes à época, a fim de se determinar o montante efetivo de CSLL devida.

Ao final, pede seja recebida a impugnação e decretado o total cancelamento do auto de infração.

DA DECISÃO SINGULAR

O Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP proferiu a Decisão nº 837/2001 (fls. 124/132), por meio da qual rejeitou a preliminar de decadência, não conheceu da impugnação no tocante às matérias discutidas no Poder Judiciário, e julgou procedente o lançamento de CSLL. O decisório singular ficou assim ementado:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/1994, 31/12/1996, 31/12/1997, 31/12/1998

Ementa: DECADÊNCIA – O direito de proceder ao lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido extingue-se após 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

NORMAS PROCESSUAIS – CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL - A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal de lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento.

MULTA DE OFÍCIO – É legítimo o lançamento da multa de ofício na constituição do crédito tributário cuja exigibilidade não esteja suspensa por força de Medida Liminar em Mandado de Segurança. LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Em suas razões para rejeitar a preliminar de decadência, a autoridade julgadora de primeiro grau invoca o inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91. A seu ver, o dispositivo prevê, para a CSLL, o prazo

decadencial de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

O julgador singular considerou prejudicada a impugnação relativamente à questão de mérito da exigência, em face da supremacia hierárquica da esfera judicial. Justifica que, a teor do § 2º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.737/79 e do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80, a propositura de ação judicial por parte da contribuinte importa em renúncia ou desistência da via administrativa, entendimento contido no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 03, de 14/02/1996.

A autoridade julgadora manteve a multa de ofício sob o pálio de que o art. 63 da Lei nº 9.430/96 dispensa a cominação de multa somente no caso de suspensão de exigibilidade por força de medida liminar em mandado de segurança, sendo que, na espécie dos autos, a recorrente intentara ação de rito ordinário e, por dependência desta, ação cautelar.

Acerca da objeção formulada relativamente à inclusão do valor de R\$ 2.579.828,88 na base de cálculo do ano-calendário 1994, o decisório monocrático diz referir-se à exigência de IRPJ, contida no processo administrativo nº 10830.001571/00-16.

A autoridade julgadora indeferiu o pedido de compensação de bases negativas da CSLL com os seguintes argumentos:

- a) o pedido é no sentido de que as bases negativas sejam consideradas se os tributos vierem a ser exigidos, e tal não aconteceu, porque as ações judiciais ainda estão em andamento (fls. 120/123);
- b) a empresa não instruiu seu pedido com a necessária demonstração e comprovação dos montantes de bases negativas;
- c) se atendido o pedido formulado, a contribuinte perderia, durante o decurso das ações judiciais até o trânsito em julgado, a possibilidade de optar pela compensação das bases negativas que alega dispor;
- d) não há mais limite temporal para utilização de bases negativas, mas apenas limite quantitativo, no percentual previsto no art. 58 da Lei nº 8.981/95, alterada pela Lei nº 9.065/95; e
- e) por ocasião da cobrança do crédito tributário, se for o caso, a contribuinte poderá requerer administrativamente compensação das bases negativas.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão singular em 22/08/2001, conforme AR grampeado às fls. 135, a contribuinte protocolou, no dia 20/09/2001, o recurso voluntário (fls. 136/177), instruído com procuração (fls. 178), cópia do contrato social (fls. 179/192), arrolamento de bens e direitos (fls. 215/216), cópia das sentenças de primeiro grau, proferidas na Medida Cautelar (fls. 195/200) e na Ação Ordinária (fls. 201/210).

Em sua defesa, a recorrente reitera a preliminar de decadência suscitada para o ano-calendário 1994. Diz que o *caput* do art. 45 da Lei nº 8.212/91 foi declarado inconstitucional pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento do processo nº 2000.04.01.092228-3, por invadir área reservada à lei complementar. Transcreve a ementa dos acórdãos nº 108-05.125 e 108-05.476 e cita



doutrina para repisar que o prazo decadencial da CSLL é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador.

A defendente sustenta que a autoridade administrativa deve apreciar o mérito, ainda que discutido no Poder Judiciário, com base nos seguintes argumentos:

a) a interpretação restritiva do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80 leva à conclusão de que a ação cuja propositura pelo contribuinte implica a renúncia ou desistência da esfera administrativa é unicamente a da denominada anulatória de débito fiscal e não Ação Declaratória, como é o caso da recorrente, com a qual o Acórdão nº 101-85.032 admitiu a concomitância;

b) os objetos da ação judicial e da defesa administrativa são distintos, eis que a primeira pleiteia a declaração judicial do direito à utilização do diferencial do expurgo inflacionário, ao passo que a segunda pleiteia a anulação do lançamento;

c) a matéria do expurgo inflacionário promovido no Plano Verão é pacífica na esfera administrativa, a teor dos Acórdãos nºs 108-01.123 e 108-01.963, cuja ementa transcreveu; e

d) o não-conhecimento da impugnação fere os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa, da isonomia no campo da tributação e do acesso pleno ao Poder Judiciário.

A recorrente volta a rechaçar a aplicação da multa de ofício. Sustenta que, no ordenamento jurídico brasileiro, a medida liminar em mandado de segurança não discrepa daquela concedida em sede de ação cautelar, na medida em que ambas promovem o acautelamento do processo. Diz que o procedimento cautelar surgiu com a edição do Código de Processo Civil em 1973, sendo posterior ao art. 151 do CTN, editado em 1966.

Torna a requerer a compensação dos estoques de base de cálculo negativa existentes, arguindo que o lançamento deve considerar as peculiaridades do momento de ocorrência do fato gerador.

Repisa seu direito ao reconhecimento do diferencial de correção monetária sob os seguintes subtítulos: a inflação e a correção monetária de balanço das demonstrações financeiras, a correção monetária do balanço de 1989, os expurgos de inflação, o expurgo do Plano Verão, o BTN no Plano Verão, a recomposição do prejuízo da recorrente, a ilegalidade do valor da OTN de janeiro de 1989, a ofensa ao direito adquirido e aos princípios da irretroatividade, da igualdade, da capacidade contributiva e da estrita legalidade.

Ao final do recurso, pede seja declarado o cancelamento total do crédito tributário.

Fiz juntar às fls. 224/227 extratos de consulta processual da atual situação no TRF 3ª Região dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional nas ações judiciais intentadas pela recorrente.

Às fls.229/248 encontra-se a Resolução desta Colenda Câmara convertendo o julgamento em diligência para que se juntasse cópia dos extratos do



SAPLI, sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal que controla os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL, na forma proposta pelo relator inicialmente designado, o então Conselheiro Edison Pereira Rodrigues, que em seu voto havia detectado quatro matérias a serem analisadas:

1. preliminar de conhecimento de matéria submetida ao Poder Judiciário;
2. preliminar de decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido em 31/12/1994;
3. a aplicação de multa de ofício de 75% sobre crédito tributário lançado com exigibilidade suspensa em virtude de liminar em Ação Cautelar; e
4. compensação das bases negativas de CSLL acumuladas com resultados apurados nos períodos base objeto do lançamento ora em análise.

Em função da conversão em diligência do julgamento, as conclusões a que chegou o relator naquela oportunidade, acerca das matérias referidas, não foram apreciadas e submetidas à votação nesta Câmara motivo pelo qual as discuto em meu voto.

Observe-se que em face da alteração na composição desta E. Câmara, o presente feito foi redistribuído para o Conselheiro Caio Marcos Candido.

É o relatório. Passo a seguir ao voto.



VOTO VENCIDO

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator

Tempestivo o recurso voluntário e presente o Arrolamento de Bens, conforme despacho da autoridade preparadora às fls. 221, dele tomo conhecimento e passo a sua análise.

1. Quanto à preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos em 31/12/1994:

Neste ponto ousou discordar do conteúdo do voto condutor da Resolução suso citada, lembrando que tal matéria não foi objeto de julgamento naquela oportunidade sendo, portanto, possível sua análise neste voto.

A ciência ao contribuinte do lançamento da CSLL relativo aos anos-calendário de 1994 e 1996 a 1998 se deu em 10/02/2000.

No ano-calendário de 1994 a recorrente optou pelo Lucro Real por estimativa, efetuou recolhimentos mensais de CSLL e apurou CSLL a pagar no ajuste em 31/12/1994.

Ab initio, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido integra o rol das contribuições para a seguridade social, e tem como supedâneo o artigo 195, I, "c", da Constituição da República Federativa do Brasil (com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998):

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

(...)

c) o lucro;



A Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991 tratou da Organização da Seguridade Social e de suas formas de custeio. Em seu artigo 45 estabelece o prazo decendial para a contagem da decadência do direito da Fazenda Pública constituir créditos tributários relativos às Contribuições Sociais, dentre elas, aquelas as que tenham por base o lucro das pessoas jurídicas, perfeitamente identificada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Art. 45. O direito da Seguridade Social em 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.

Outro aspecto é que a referida lei não foi afastada do ordenamento jurídico, portanto estando em pleno vigor. Não pode este órgão administrativo afastar a aplicabilidade de lei plenamente vigente.

A contrapor o argumento de que a Lei nº 8.212/91 trata exclusivamente das contribuições administradas pelo Instituto Nacional de Seguro Social – INSS – estão inúmeros dispositivos nela contidos que estabelecem referências a outras fontes de financiamento que não aquelas, por exemplo, o contido no artigo 11:

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

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único - Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição;

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

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.



Outrossim, a referida lei em seu artigo 6º, cria o Conselho Nacional de Previdência Social, que tem entre suas competências acompanhar e avaliar a gestão econômica, financeira e social dos recursos e o desempenho dos programas realizados, exigindo prestação de contas e aprovar e submeter ao Órgão Central do Sistema de Planejamento Federal e de Orçamentos a proposta orçamentária anual da Seguridade Social;

Analisando a atuação do referido Conselho, explícita, por exemplo, no teor da Ata de sua octagésima oitava reunião ordinária, de 24 de março de 2003, verificamos a discussão em torno de recursos provenientes de contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Federal, vejamos trechos do referido documento:

“Ministro de Estado da Previdência Social e Presidente do Conselho, Ricardo Berzoini. Verificada a existência de *quorum* o Presidente apresentou e deu posse aos seguintes membros: Marcos de Barros Lisboa, membro titular, representante do Ministério da Fazenda e Lúcia Regina dos Santos Reis, membro titular, representante da Central Única dos Trabalhadores - CUT. Informou (...) Por último, falou sobre a proposta apresentada na reunião dos governadores, pelo Ministro Antônio Palocci, em acordo com o MPAS que, mesmo não sendo ainda uma proposta ainda acabada, trata-se de uma perspectiva de alcançar um sistema de sustentação da Previdência Social mais adequado à atual situação da economia e do mercado de trabalho. Ressaltou que hoje existe um forte peso da contribuição sobre a folha na sustentação da Previdência Social e acredita-se que, na atual situação da economia - não só brasileira mas na evolução da economia mundial -, da tecnologia, da mudança nas formas de gerenciamento da mão-de-obra nas empresas, é adequado que se busque uma forma de sustentação que seja menos vinculada à folha de pagamento e que reconheça outros fenômenos econômicos como base tributável para a sustentação da Previdência Social, como é o caso do financiamento da seguridade, em que já se tem a Cofins e a Contribuição Social sobre o Lucro como fontes de financiamento. (grifei)



Da análise do conteúdo da discussão do CNPS, vê-se a fragilidade da argumentação de que a Lei 8.212/91 trata apenas daquelas contribuições sociais administradas pelo INSS, não se sustentando numa interpretação sistêmica daquela norma, posto que, a referida lei criou um Conselho que tem por competência tratar do orçamento geral da Seguridade Social (dentre outras) e a mesma lei restringiria sua atuação em relação ao custeio da Seguridade Social a algumas contribuições e



não a outras, pelo simples fato de que o órgão administrativo encarregado de sua administração é outro que não o INSS.

O próprio CNPS criado pela lei nº 8.212/91 trata em suas discussões das contribuições sociais administradas pela SRF, por serem estas contribuições voltadas para o custeio da seguridade social, independentemente de qual órgão administrativo tem competência legal sobre as mesmas.

Reforçando tal entendimento reproduzo trecho do voto de lavra do Conselheiro Mario Junqueira Franco Junior, em recente julgamento nesta E. Câmara (Acórdão 101 – 94.617):

“Ademais, para aqueles que defendem a aplicação restrita do artigo 45 à Previdência Social, contesto no sentido de que a Lei 8.212/91 cuida da Seguridade Social, conceito maior que compreende inclusive a Previdência Social, esta de alcance restrito. Daí o porquê de sua aplicação também para contribuições que não somente as previdenciárias. Outrossim, seria inconcebível, *permissa venia*, considerar o prazo decadencial em função do órgão arrecadador, haja vista que, independentemente de quem as cobre, o interesse da arrecadação – Seguridade Social – é absolutamente o mesmo.”

Outra vez socorro-me de parte do voto supra referido:

“Outrossim, não são unânimes as vozes de juristas de escol no sentido desse conflito da referida Lei com o CTN ou de sua inconstitucionalidade.

Roque Carraza assim se manifesta, exatamente ao tratar do pretenso conflito entre a Lei 8.212/91 e o Código Tributário Nacional:

“Em suma, para estes juristas, os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 seriam inconstitucionais, já que entrariam em testilhas com o art. 146, III, “b”, da Lei Maior.

Com o devido acatamento, este modo de pensar não nos convence. Vejamos.

3. Concordamos em que as chamadas “contribuições previdenciárias” são tributos, devendo, por isso mesmo, obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária’.

Também não questionamos que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem ser veiculadas por meio de lei complementar.

Temos, ainda, por incontroverso que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem disciplinar a prescrição e a decadência tributárias.



O que, porém, pomos em dúvida é o alcance destas "normas gerais em matéria de legislação tributária", que, para nós, nem tudo podem fazer, inclusive nestas matérias.

De fato, também a alínea "b" do inciso III do art. 146 da CF não se sobrepõe ao sistema constitucional tributário. Pelo contrário, com ele deve se coadunar, inclusive obedecendo aos princípios *federativo*, da *autonomia municipal* e da *autonomia distrital*.

O que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco" para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174 do CTN) - o *dies a quo* destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado. Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das *normas gerais em matéria de legislação tributária*.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada "economia interna", vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.

Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação *in abstracto* de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição,¹² estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis por que, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política.

Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as "contribuições previdenciárias".

Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das "contribuições previdenciárias" são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da



Lei n. 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.”¹

Nem também unânimes os provimentos jurisdicionais, como se depreende deste julgado do Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO REVIDENCIÁRIA. PRESCRIÇÃO. PRAZO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CF/88 E LEI Nº 8.212/91. 1. A Constituição Federal de 1988 tornou indiscutível a natureza tributária das contribuições para a seguridade. A prescrição e decadência passaram a ser regidas pelo CTN cinco anos e, após o advento da Lei nº 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal. 2. In casu, o débito relativo a parcelas não recolhidas pelo contribuinte referentes aos anos de 1989, 1990 e 1991, sendo a notificação fiscal datada de 07.04.97, acha-se atingido pela decadência, salvo quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 25 de julho de 1991, quando entrou em vigor o prazo decenal para a constituição do crédito previdenciário, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91. 3. Recurso Especial parcialmente provido.(STJ - REsp 475559 – SC) “

Ainda que não bastasse o acima apresentado, o caso sobre o qual nos debruçamos apresenta uma situação que o diferencia da regra geral e que nos dá a oportunidade de analisá-lo sob outro aspecto. Neste procedimento fiscal a Secretaria da Receita Federal deixou de efetuar o lançamento tributário no lapso temporal antecedente da decadência em cumprimento de expressa ordem judicial.

A decadência é instituto que faz perecer o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento tributário pelo decurso de certo lapso temporal, sem que o Fisco tenha agido no sentido de fazê-lo.

O brocardo jurídico *Dormientibus non succurrit jus* não tem aplicabilidade no presente caso, posto que a Fazenda Pública não dormiu, nem se manteve inerte, ao contrário estava acordada, desenvolvendo seu trabalho, quando recebeu ordem expressa do Poder Judiciário para que não continuasse a fazê-lo.

Vejamos os fatos conforme narrados pelo autuante, no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 07 e seguintes e pela recorrente, em sua peça de impugnação, às fls. 61 e ss:

¹ CARRAZA, Roque, Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 19ª Edição, pp. 816 e 817.



1. em 31/12/1989 o contribuinte apurou seu balanço patrimonial utilizando-se como indexador de suas demonstrações financeiras o BTNF;
2. em 1994 o contribuinte, a despeito da legislação vigente, refez os cálculos da correção monetária dos demonstrativos apurados em 31/12/1989 utilizando o índice de 70,28%, excluindo do lucro líquido, por meio do LALUR, os resultados positivos deste procedimento;
3. em 24/02/1995, visando obter a proteção judicial para seu procedimento, o Contribuinte ingressa com Ação de Rito Ordinário nº 95.0600956-2, em tramitação na 2ª Vara da Justiça Federal em Campinas;
4. segundo a recorrente, "diante da necessidade de obtenção da Certidão Negativa de Tributos e Contribuições Federais dirigiu-se a DRF Campinas e foi surpreendida com exigências, tais como informações, declarações e demonstrativos relativos aos tributos em litígio contra a União evidenciando assim a intenção desta em instrumentalizar Auto de Infração exatamente sobre o diferencial de correção monetária objeto da referida Ação de Rito Ordinário. Assim, na iminência de ser autuada a impugnante propôs Medida Cautelar, distribuída sob o nº 97.0602484-0, visando a concessão de medida liminar determinando ao Delegado da Receita Federal de Campinas que se abstenha de praticar quaisquer medidas coercitivas, em especial lavratura de Auto de Infração, (...) até ser julgada a questão definitivamente"; (grifei)
5. em 16/04/1997 a medida liminar foi concedida na forma requerida impedindo a autoridade administrativa de "quaisquer medidas coercitivas, em especial a lavratura do auto de infração", tendente à exigência da diferença resultante da implementação dos ajustes efetuados na atualização monetária das demonstrações financeiras, superior ao índice de 42,72% e 10,14% referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 1989;
6. em 04/10/1999, após análise de Agravo de Instrumento interposto pela Fazenda e a prolação de sentença nos autos da Ação Ordinária e da Medida Cautelar foram acolhidos os Embargos de Declaração nos autos da Ação

CSL



Cautelar nº 97.0602484-0 e prolatada nova sentença julgando procedente o pedido da autora para:

"(...) que a ré se abstenha de praticar quaisquer medidas coercitivas tendente a exigir a diferença resultante da implementação do ajuste correspondente ao diferencial de (...).

Ressalvo os direitos da ré de proceder a plena fiscalização acerca da existência dos créditos a serem compensados, verificando a exatidão da compensação realizada, podendo efetuar o lançamento a fim de constituir o crédito tributário, ficando, todavia, suspensa a exigibilidade dos créditos decorrentes deste lançamento." (grifei)

7. em 29/11/1999 foi proferida nova sentença na Ação Ordinária nº 95.0600956-2, acolhendo Embargos de Declaração, para "declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade do artigo 30 da lei 7.799/89, no que concerne ao expurgo da inflação de janeiro de 1989";
8. não se localiza nos autos, nem no *site* do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, a data da ciência da Fazenda Nacional da sentença na Ação Cautelar que restabeleceu a possibilidade de efetivação do lançamento tributário.

No dizer de Paulo de Barros Carvalho² "a decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo." Prossegue o autor analisando a possibilidade de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, criticando a importação, pura e simples, de conceitos do direito privado pelo direito tributário, e a possibilidade deste promover sua adaptação:

"Demais disso, contrariando as insistentes construções do direito privado, pelas quais, uma das particularidades do instituto da decadência está na circunstância de que o prazo que lhe antecede não se interrompe, nem se suspende, a postura do item II do art. 173 do Código Tributário Nacional desfaz qualquer convicção neste sentido. (...) A hipótese interruptiva apresenta-se clara e insofismável, brigando com a natureza do instituto cujas raízes foram recolhidas nas maturadas elaborações do Direito Privado.

(...)

É certo que a legislação tributária pode modificar a definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado, desde que não utilizados pela Constituição Federal, pelas

² CARVALHO, Pulo de Barros. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Saraiva, São Paulo, 1999. pp-313.

Constituições do Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (CTN, art. 110). Igualmente certo, também, que nada custaria à doutrina reconhecer que a decadência, no direito tributário, oferece aspectos estruturais que não se compaginam, por inteiro, com os do direito privado.”

Luciano Amaro³ ensina que o risco da “importação de institutos (ou rótulos)” do direito privado pelo direito tributário:

“está, em primeiro lugar, em trazer para o direito tributário as perplexidades e inconsistências com que a doutrina lá se defronta. Mas, mais do que isso, está em atrair, para o seio dos tributos, os problemas da distinção entre institutos diversos (a prescrição e a decadência) que, efetiva ou supostamente, reportam-se a direitos de natureza diferente, para serem aplicados sobre direitos (do credor fiscal) que não apresentam a dualidade (ou pluralidade) existente no direito privado.”

No caso em julgamento nesse processo administrativo a importação criticada foi a do instituto da decadência, inclusive quanto à impossibilidade da suspensão ou interrupção de seu prazo.

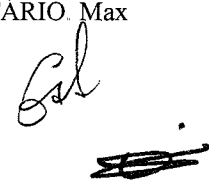
Eurico Marcos Diniz de Santi⁴, em sua tese de doutorado, trouxe importante lição acerca da decadência e da prescrição tributárias. Faz coro à crítica da importação de conceitos do direito privado pelo público “O direito é uno, é certo. Não o é, entretanto, e na mesma proporção, a Ciência do Direito. Por isso, a pretensão de importar proposições acabadas do Direito Privado se nos afigura como algo impraticável.”

Comentando a interrupção do prazo decadencial contida no artigo 173, II do CTN, De Santi escreve:

“A não aceitação da possibilidade da ‘interrupção’ da decadência decorre da crença de que existe apenas uma regra de decadência. Isso não é verdade no direito tributário, que congrega várias hipóteses com conteúdos e objetivos distintos *ex vi*: da primeira parte do parágrafo 4º do art. 150; da segunda parte do parágrafo 4º do art. 150; do art. 173, I; do art. 173, II; do parágrafo único do art. 173 e do art. 156, V. Assim, no direito tributário, não há que se falar em uma só regra de decadência, mas em seis normas decadenciais, cujas

³ AMARO, Luciano. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. Saraiva, São Paulo, 2002. pp-382-390.

⁴ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO. Max Limonad, São Paulo. pp-142-



hipóteses normativas concorrem na formação de fatos jurídicos diversos, erigidos sob trechos temporais distintos. (...)

Mas há também quem reconheça que não há qualquer embaraço jurídico que impeça o Código Tributário Nacional de disciplinar o reinício do prazo de decadência. Como diz PONTES DE MIRANDA⁵, 'se a técnica legislativa decide permitir a interrupção do prazo preclusivo, nada obsta que o determine' “.

Tratando dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário⁶ estatuída nos incisos do artigo 151 do CTN, sobre os prazos decadenciais do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, o mesmo autor, comentando o voto do Ministro do Superior Tribunal de Justiça ARI PARGENDLER no Recurso Especial 46.237 – RJ (94 8944-9)⁷:

“As cláusulas previstas nos incisos do Art. 151 do CTN, que tratam da suspensão da exigibilidade do *crédito*, visam a inibir o direito de exigir o crédito, mas não necessariamente o direito de exercer o lançamento. Assim, suspender o crédito significa inibir o processo de posituação do direito tendente ao ato de inscrição em dívida ativa e do conseqüente processo executivo fiscal.

Sendo assim, não se cogita que a suspensão da exigibilidade do crédito possa impedir a prática do lançamento. Nesse caso, como diz o Min. ARI PARGENDLER, ‘a Fazenda pode constituir o crédito, só não sendo lícito exigir-lhe’. Conseqüentemente, não há que se falar em suspensão do prazo decadencial do direito de o Fisco lançar, a menos que tenha havido liminar proibindo expressamente a efetivação do lançamento, mas, nesse caso, o que ocorre é a suspensão da *possibilidade* de lançar. Sendo cassada a medida, aplica-se a *regra do direito de lançar sem pagamento antecipado*, deslocando-se o início do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a medida foi cassada, conforme prescreve o Art. 173, I do CTN.

Portanto, como já salientamos, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não afeta o prazo decadencial do direito de o Fisco efetuar o lançamento tributário, salvo quando houver liminar impeditiva do exercício desse dever.” (grifei)

A recorrente em seu recurso afirma que a decisão do Ministro Pargendler não se aplica ao caso em análise, visto que “mesmo contando com a liminar, a Fazenda pode constituir o crédito tributário, pois o que fica suspensa é a exigibilidade do crédito tributário e não sua constituição”.

⁵ MIRANDA, Pontes. TRATADO DE DIREITO PRIVADO. Vol. 6, p.136.

⁶ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Ob. já citada.pp. 180-181.

⁷ Publicado no DJ em 17/02/1997.



Junta parte daquele julgado que a autoridade julgadora de primeira instância, “talvez por conveniência”, não teria transcrito em seu voto. Esta parte assim se inicia: “No caso, todavia, a medida liminar nem proibiu o lançamento; apenas impediu a exigibilidade do crédito tributário”. A interpretação desta parte do julgado é clara em confirmar o caminho adotado pela autoridade julgadora de primeiro grau. A conclusão a que chegaram os Ministros foi exatamente por que a liminar não proibiu o lançamento, posto que se tivesse feito a decisão poderia ser outra, senão seria desnecessária a ressalva transcrita.

Não é o que ocorreu no presente caso. Aqui a liminar na Medida Cautelar proibiu o lançamento.

Em outro ponto de sua obra De Santi analisa voto da Juíza LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, na Apelação Cível 3315522⁸ descartando a necessidade de ato administrativo específico da Fazenda Pública, quando o Poder Judiciário exercendo a tutela jurisdicional, constitui o crédito tributário:

“Ora, quando o próprio sujeito passivo prefere a via judicial à administrativa e, antecipando-se a qualquer procedimento fiscal, ajuíza ação declaratória objetivando o reconhecimento da inexistência de relação jurídica a fim de obter a “declaração” do direito, ele fica obrigado a sujeitar-se à prestação jurisdicional, independentemente

⁸ TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. LEI N. 7.799/89. ALEGAÇÃO POSTERIOR DE OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA ENQUANTO PERCORRIA A PROCESSO INTER JUDICIAL. IMPROVIMENTO.

I – Prejudicial de decadência refutada em face de ter sido ajuizada ação declaratória com cautelar incidental de depósito. Ademais, o objeto da declaratória é a certeza jurídica da relação controvertida.

II – O depósito suspensivo da execução distingue-se do depósito para suspensão da exigibilidade da obrigação tributária. Somente àquele veda-se o levantamento antes do trânsito em julgado da sentença, já que imposto por lei.

III – Desnecessidade de o Fisco praticar o ato administrativo do lançamento ou outro equivalente, se a relação jurídica está sendo discutida em juízo. Inutilidade do lançamento para possibilitar a defesa do contribuinte que, judicialmente, está a discutir todos os aspectos da relação jurídica e, além disso, deposita, mensal e discriminadamente, as importâncias discutidas. (grifei)

IV – Se é verdade que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito não inibe a atuação do Fisco, na hipótese sub judice seria desnecessário o lançamento. Inocorrência de preclusão administrativa.

V – Refutada a decadência, examina-se a tese de mérito (...).

do percurso do prazo decadencial. Inconformada, LÚCIA VALLE FIGUEIREDO afirma que o fato de chegar, “ao fim e ao cabo da outorga da prestação judicial, à conclusão que se operou a decadência, seria, a meu entender desprezar-se todo o contexto sistemático sobre o qual deve incidir a interpretação, chegar-se à negação da necessidade e da utilidade da prestação jurisdicional.”

Hugo de Brito Machado⁹ tratando do mesmo tema observa que: “Na verdade, os prazos de decadência, em princípio, não se suspendem, nem se interrompem. Mas a lei pode estabelecer o contrário, como fez o CTN no dispositivo em questão (artigo 173, II).”

No caso sob julgamento o que se tem é que, ainda durante a vigência do prazo para a constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional, a recorrente ingressou em juízo com Ação Ordinária visando dar proteção judicial à utilização de fator atualização monetária diferente do legalmente preconizado. Em momento posterior, verificando ações do Fisco no sentido de proceder à constituição do crédito tributário discutido na Ação Ordinária, e estando desacoberta de qualquer medida que suspendesse a exigibilidade daquele crédito tributário, ingressou em juízo com uma Ação Cautelar visando à obtenção de medida liminar determinando a autoridade fiscal que se abstivesse “de praticar quaisquer medidas coercitivas, em especial lavratura de Auto de Infração”, o que impediu o Fisco de exercer sua atribuição de lançar o crédito tributário.

Tal ordem expressa, impeditiva da constituição do crédito tributário, perdurou por aproximadamente dois anos e seis meses, até a decisão num Embargo de Declaração proposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em que a autoridade judiciária ressaltou o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário com suspensão de sua exigibilidade. Tal decisão deu-se em 04/10/1999, apenas três meses antes da data final para a extinção do direito de constituir o crédito tributário, caso não tivesse existido a ordem impeditiva supra referida.

A decadência como sabemos é a caducidade do direito de lançar o crédito tributário pela inação, isto é, o Fisco não toma qualquer providência no sentido de constituir o crédito tributário dentro do prazo legalmente estabelecido para tanto. No caso presente não foi isso que ocorreu. O Fisco não constituiu o

crédito tributário dentro do prazo inicialmente consignado para fazê-lo, por estar impedido por uma ordem judicial expressa neste sentido.

Naquele intervalo de tempo, a autoridade fiscal não poderia descumprir o mandamento judicial, não havendo que se falar em inação do Fisco.

Vimos que a máxima de que o “prazo decadencial não se suspende ou se interrompe” é desprovida de verdade até mesmo por imposição do artigo 173, II do CTN. Uma considerável corrente de doutrinadores reconhece que a lei pode estabelecer a interrupção/suspensão do prazo decadencial¹⁰.

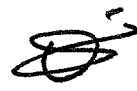
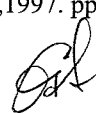
De Santi apresenta a seguinte conclusão sobre o tema:

“Que fazer se o direito positivo prescreve que o prazo decadencial interrompe ou suspende? Se sabemos que o direito cria suas próprias realidades, como dizer que o direito está errado, que não corresponde à realidade? Que ciência é essa que pretende dizer que seu objeto está errado? É como se o geólogo, fazendo ciência, gritasse para o terremoto: “Você não pode acontecer, não está em meus cálculos”.”

Que o direito positivo pode estabelecer causa suspensiva do prazo de decadência no direito tributário está claro, posto que o fez (artigo 173, II do CTN). Resta-nos verificar se a decisão judicial que expressamente impede o Fisco de lançar o crédito tributário produzirá os mesmos efeitos, isto é, suspenderá o prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

No caso sob análise cabe indagar: poderia a Delegacia da Receita Federal em Campinas proceder ao lançamento tributário no período em que vigia a decisão judicial que expressamente determinava que se abstivesse “de praticar quaisquer medidas coercitivas, em especial lavratura de Auto de Infração”, sem sofrer sanção por parte da autoridade judicial? Teria validade o ato administrativo tendente a constituir o crédito tributário *sub judice* lançado sob a égide daquela decisão judicial? A autoridade fiscal agiu por vontade própria ao não efetuar o lançamento do crédito tributário discutido ou o fez por expressa determinação judicial?

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Malheiros, São Paulo, 1997. pp-145-146.



As respostas às três indagações apresentadas apontam numa única direção: à Delegacia da Receita Federal de Campinas não restava outro caminho a seguir se não o de cumprir a ordem judicial que, expressamente determinava que se mantivesse inerte em relação à constituição do crédito tributário objeto da lide principal.

A decisão judicial faz lei de máxima concretude entre as partes que compõem a lide, devendo a solução por ela imposta ser adotada pelas partes, até que outra decisão judicial a revogue ou modifique.

Caracterizando-se a decadência pela omissão da Fazenda Pública no sentido de constituir o crédito tributário, o seu prazo não poderá correr quando a não ação do Fisco se dê por expressa determinação judicial que vise impedir o exercício desse dever.

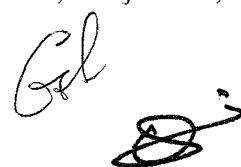
No caso presente, o Fisco deixou de agir em cumprimento de ordem contida em liminar em Medida Cautelar e não por vontade própria.

A concessão de medida cautelar tem supedâneo no artigo 796 e seguintes do Código de Processo Civil.

O artigo 798, *in fine* descreve o objetivo a ser alcançado com as medidas cautelares determinadas em juízo: “quando houver fundado receio de que uma parte, antes do julgamento da lide, cause ao direito da outra lesão grave e de difícil reparação”.

No caso presente a recorrente achando-se na eminência de ser autuada em relação a fatos que estavam sendo discutidos na Ação Ordinária anteriormente proposta contra a Fazenda Pública, o que poderia causar-lhe dano, requereu ao juiz da causa a proteção contra este ato, impedindo o Fisco de constituir o crédito tributário. Ocorre que desta maneira a autoridade judicial teria

¹⁰ Entre eles Pontes de Miranda e Paulo de Barros Carvalho, conforme citação de Eurico de Santi, obra já citada, pp- 177.



impingido ao ente público um dano potencial ao seu patrimônio, caso fosse aceita a tese da decadência defendida pela ora recorrente.

Apenas para verificarmos que o ordenamento jurídico prevê a proteção do direito *sub judice* até o final da lide, vejamos a lição de Humberto Teodoro Junior¹¹ em relação à concessão da medida cautelar e da contracautela:

“A proteção cautelar, como se tem procurado demonstrar, dirige-se predominantemente ao interesse público de preservar a força e a utilidade do processo principal para o desempenho de promover a justa composição da lide.

Por isso, não é ela apanágio do promovente da ação cautelar. Muitas vezes, o juiz, ao conceder a garantia pleiteada pelo requerente, sente que também o requerido pode correr algum risco de dano, também merecedor de precaução processual.

Para contornar tais situações, existe a figura da contracautela, segundo a qual o juiz, ao conceder determinada providência cautelar a uma parte, condiciona a consecução da medida a prestação de caução, a cargo do requerente (CPC, arts. 799 e 804).

(...)

Com a contracautela, o juiz estabelece um completo e eqüitativo regime de garantia ou prevenção, de sorte a tutelar bilateralmente todos os interesses em risco.”

Vê-se que o ordenamento processual pátrio busca ao final o equilíbrio completo e equitativo das partes no processo, visando à tutela de todos interesses em risco, o que no caso concreto sob julgamento confirma a impossibilidade de se aceitar a perda do direito discutido na Ação Ordinária, o crédito tributário, antes do deslinde daquela, pelo transcurso do prazo que antecede a decadência, sem se levar em consideração que durante aquele lapso de tempo o próprio Poder Judiciário determinou à autoridade administrativa que se mantivesse inerte em relação à constituição do crédito tributário.

Aceitar que tenha ocorrido a decadência, no presente caso, é desvirtuar todo o sistema jurídico brasileiro que trata das medidas cautelares, posto que se estaria aceitando que a medida cautelar serve para expor uma das partes ao risco de, ao final da lide principal, não ter como exercer seu direito provido pelo perecimento do mesmo.



O artigo 807 e seu parágrafo único do CPC tratam da eficácia da medida cautelar no tempo:

Art. 807. As medidas cautelares conservam a sua eficácia no prazo do artigo antecedente e na pendência do processo principal; mas podem, a qualquer tempo, ser revogadas ou modificadas.

Parágrafo único. Salvo decisão judicial em contrário, a medida cautelar conservará sua eficácia durante o período de suspensão do processo.

No caso do recurso ora sob análise, a concessão de Medida Cautelar que impedia o Fisco de constituir o crédito tributário, sem qualquer contracautela visando a preservação do direito da Fazenda Pública, com isso promoveu um desequilíbrio na tutela dos interesses em risco no processo.

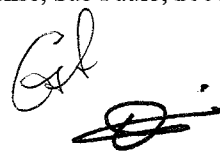
É certo que a imposição de contracautela é faculdade a ser exercida pelo juiz, mas é certo também que é obrigação do juiz cuidar para que os interesses em disputa estejam à disposição da parte vencedora ao final da lide.

Não satisfaria o objetivo do processo se ao final da lide a parte vencedora não pudesse se aproveitar do resultado alcançado. É o que aconteceria se no presente processo o Fisco saísse vencedor e tendo em vista a ordem impeditiva de constituição do crédito tributário, este tivesse sido alcançado pelo instituto da decadência.

Quanto ao argumento da recorrente de que o próprio Procurador da Fazenda Nacional teria se utilizado da possibilidade de ocorrer a decadência para convencimento do juiz da causa a fim de que fosse possibilitado ao Fisco a constituição do crédito tributário, a de ser considerado tal posicionamento como argumentação da parte processual buscando a obtenção da tutela pretendida, mesmo que efetuada referenciando-se a fatos concretos da lide.

Não pode o argumento utilizado pelo ilustre Procurador da Fazenda Nacional, naquela oportunidade, ser decisivo para o deslinde dessa questão, tendo

¹¹ THEODORO JUNIOR, Humberto. CURSO DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL. Forense, São Paulo, 2000. pp- 413.



em vista que outros tantos posicionamentos e a própria estrutura do sistema jurídico tendem a encontrar melhor solução em outra posição, que não aquela.

Nesse sentido entendo que a liminar deferida na Medida Cautelar nº 97.0602484-0, em 04/10/1999, impediu o Fisco de cumprir seu dever de constituir o crédito tributário discutido na Ação Ordinária nº 95.0600956-2.

O transcurso do prazo previsto no artigo 150, § 4º, não foi suficiente para a ocorrência da decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativo ao ano-calendário de 1994, em vista da impossibilidade imposta ao Fisco para o cumprimento de seu dever, o que acarretou a suspensão do prazo que antecede a decadência, deslocando-se o início do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a Medida Cautelar foi cassada, na forma do artigo 173, I do CTN.

No caso concreto, a ordem impeditiva de constituição do crédito tributário foi cassada em 04/10/1999, portanto o prazo para o lançamento se reiniciou em 01/01/2000, o que caracteriza a temporaneidade do lançamento do IRPJ do ano-calendário de 1994, efetuado em 10/02/2000.

No julgamento do presente recurso, realizado na sessão de julho de 2004 o Conselheiro Relator e os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias foram vencidos, os dois primeiros em relação às duas teses expostas neste voto e o terceiro em relação à tese do prazo decadencial, quanto à ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública de lançar o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1994.

Considerando que a matéria objeto dos lançamentos relativos aos anos-calendário de 1996 a 1998, trata-se, unicamente, dos efeitos decorrentes da atualização monetária dos demonstrativos contábeis de 31/12/1989 ("Plano Verão"), procedida na contabilidade da recorrente no ano-calendário de 1994 e considerando o julgamento supra referido, que acolheu, por maioria de votos, a preliminar de decadência do lançamento relativamente ao ano-calendário de 1994, tornando

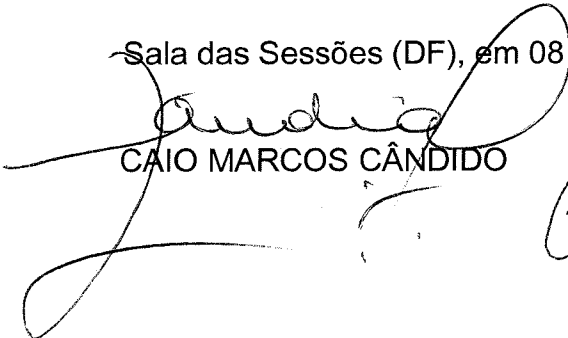


imutável sua contabilidade para fins fiscais, não há como prevalecer as exigências da CSLL para os outros anos-calendário lançados.

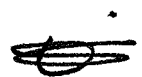
Tendo em vista o exposto NEGO provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 08 de julho de 2004


CAIO MARCOS CÂNDIDO





VOTO VENCEDOR

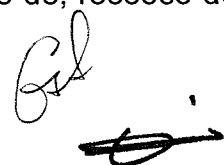
Conselheiro VALMIR SANDRI, Redator Designado

Ao que pese os argumentos despendidos pelo Nobre Relator do Acórdão para afastar os argumentos de decadência suscitados pela Recorrente, tenho para mim, com a devida *venia*, interpretação diferente do que ali expendidos, ou seja, de que o Fisco estaria impedido, por força de provimento judicial em proceder à constituição do crédito tributário via lançamento de ofício, e sendo assim, não poderia correr contra ele o prazo decadencial enquanto perdurar a ordem judicial que determina que o fisco se abstenha em proceder ao lançamento.

Conforme se verifica dos autos, a Recorrente ingressou com Medida Cautelar objetivando obtenção de medida liminar no intuito de determinar a autoridade fiscal que se abstenha de praticar quaisquer medidas coercitivas, em especial a lavratura de Auto de Infração, a qual lhe foi deferida, perdurando até 04 de outubro de 1999 – três meses antes da data final para a extinção do direito do fisco constituir o crédito tributário -, em razão dos Embargos de Declaração interposto pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional.

Portanto, a questão que se apresenta é a seguinte: Diante da tutela cautelar obtida pela Recorrente, podia o Fisco constituir o crédito tributário via lançamento para evitar ultrapassar o prazo decadencial previsto no art. 173 ou o prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º., do Código Tributário Nacional?

A resposta a esta indagação só pode ser afirmativa, tendo em vista que sendo a decadência o esgotamento de um direito potestativo, é evidente que pela mesma força do princípio da segurança do direito não poderá ser amesquinhado pelo próprio Estado, no caso o Estado-juiz, devendo neste caso, a autoridade administrativa, acompanhada do Procurador da Fazenda Nacional, dirigir-se ao juiz prolator da tutela, solicitando autorização para a pratica do ato de lançamento, sob pena do fisco arcar com a consequência jurídica adversa de sua omissão, consistente na perda do direito de exigir o tributo, pelo fato de, receoso de



contrariar ordem judicial inibitória, manter-se inerte até o final do litígio, quando não mais poderá proceder ao lançamento tendente a exigir a exação.

O fato é que, para preservar a obrigação tributária do efeito decadencial, incumbe a autoridade fiscal o dever de diligência no trato da coisa pública, provocando despacho da autoridade judiciária no sentido de autorizar o lançamento do crédito tributário, para, a seguir, declará-lo suspenso, expediente este não realizado nos presentes autos.

Portanto, por manter-se inerte, não há como evitar a caducidade de direito subjetivo estatal, por natureza indisponível, da decadência, até porque, a regra geral é que a decadência não se interrompe nem se suspende, conforme dicção do artigo 207 do Código Civil.

Ainda, consta dos autos que três meses antes da data final para o Fisco constituir o crédito tributário (04.11.99), o judiciário lhe autorizou a proceder ao lançamento do crédito tributário, ficando, todavia, suspensa a sua exigibilidade, ou seja, embora lhe tenha sido autorizado a constituir o crédito tributário, também aqui permaneceu inerte a autoridade fiscal, só vindo a fazê-lo depois de transcorrido o prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º., do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, entendo inaplicável o disposto no art. 45 da Lei Ordinária n. 8.212/91, para efeito da contagem do prazo decadencial do direito do fisco constituir o crédito tributário relativo a Contribuição Social sobre o Lucro, porquanto em dissonância com o disposto no art. 146, III "b" da Constituição Federal e dos arts. 150, § 4º. e 173 do Código Tributário Nacional, de vez que referida lei tenta alongar o prazo decadencial de 5 (cinco) para 10 (dez) anos para o fisco constituir o crédito tributário, em detrimento de mandamento constitucional que fixa as exigências para o respectivo exercício de competência típicas de legislador ordinário, em especial, quando se tratar de matérias com reserva de lei complementar, como é o caso da decadência.



De fato, para evitar conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes tributantes, e garantir um mínimo de segurança jurídica, a Constituição Federal no seu art. 146, dispôs:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – (...);

II – (...);

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

a) (...);

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

...”.

É sabido e o próprio “Voto Vencido” reconhece, que as contribuições sociais são tributos, devendo, por isso mesmo, obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária.

De fato, as contribuições sociais, espécies tributárias, por constituírem receitas derivadas, compulsórias e consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos, sujeitam-se às normas gerais estabelecidas por lei complementar, razão pela qual, por força da remissão do art. 149 da Carta Magna, estão adstritas ao Código Tributário Nacional, não podendo, portanto, lei ordinária fixar prazo decadencial diferente dos estabelecidos nos arts. 150, § 4º. e 173 do CTN.

Por outro lado, a Lei n. 5.172/66 (CTN), com status de lei complementar, recepcionada que foi pela Constituição Federal/88 como norma geral de direito tributário, dispõem nos seus arts. 150, § 4º. e 173, *verbis*:

“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. (...).



§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

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

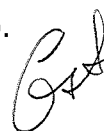
I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

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

Pois bem, tendo a Constituição determinada que cabe a lei complementar a função de determinar os prazos de decadência e prescrição, e tendo o Código Tributário Nacional, com status de lei complementar, estipulado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º.), ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I), e por outro lado, tendo o art. 45, da Lei 8.212/91, estipulado o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a Seguridade Social constituir seus créditos, a questão que se coloca é qual a norma que deve ser aplicada no presente caso.

A esta indagação não tenho a menor dúvida em apontar o Código Tributário Nacional; a uma porque em consonância com a Lei Maior; a duas porque hierarquicamente superior a Lei n. 8.212/91; a três porque falta competência a referida lei para tratar da matéria relativo a decadência e prescrição.



A verdade é que, como limitações do legislador ordinário, as normas gerais não podem tomar-se como regras didáticas, porque são comandos dirigidos ao legislador em benefício do contribuinte, mesmo quando simplesmente conceituam uma figura jurídica de modo diverso de como é definida pela doutrina predominante.

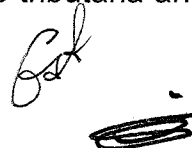
Deve ficar bem claro que não se trata aqui de análise da constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, matéria esta de reservada absoluta do Supremo Tribunal Federal, mas sim da aplicação de dispositivo do Código Tributário Nacional que se sobrepõe a qualquer outra prevista em lei ordinária, principalmente a que trata das hipóteses de prescrição e decadência, por ser de reserva absoluta de Lei Complementar (CF, art. 146, inciso III, alínea b), independentemente tenha a referida lei sido expungida ou não do nosso ordenamento jurídico, porquanto inadmissível aplicá-la em detrimento de normas superiores plenamente em vigor.

Neste diapasão, a jurisprudência do Poder Judiciário vem declarando a inconstitucionalidade do “*caput*” do art. 45, da Lei 8.212/91, por invadir área reservada à lei complementar, conforme se pode verificar da Arguição de Inconstitucionalidade n. 63.912, incidente no AI n. 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa restou assim vazada:

“Arguição de Inconstitucionalidade. CAPUT do art. 45 da Lei n. 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei n. 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”.

O fato é que a partir de janeiro de 1992, por força do art. 38 c/c o art. 44 da Lei nr. 8.383/91, a Contribuição Social sobre o Lucro a exemplo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação, em que o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa

Handwritten signature and a circular stamp, likely an official seal or signature of a judge or official.

ao seu juízo, o montante da obrigação tributária devida, regendo-se, neste caso, a decadência do direito do fisco constituir o crédito pelo artigo 150, § 4º., do Código Tributário Nacional., isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Desta forma, por ter a autoridade fiscal se mantida inerte nos 5 (cinco) anos subseqüentes à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, não há como evitar o perecimento de seu direito pela decadência.

A vista do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 08 de junho de 2004


VALMIR SANDRI

