



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 10830.010805/99-19
Recurso nº : 131.605 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Matéria : CSLL-Ex:1993 e 1994
Recorrentes : 2ªTURMA DRJ/CAMPINAS/SP e SILMAR MERCANTIL DE VEÍCULOS LTDA.
Sessão de : 18 DE MARÇO DE 2003
Acórdão nº : 107-07.029

RECURSO *EX OFFICIO* - Nega-se provimento ao recurso de ofício quando a autoridade julgadora de primeiro grau aprecia o feito de conformidade com a legislação de regência e em consonância com as provas constantes dos autos.

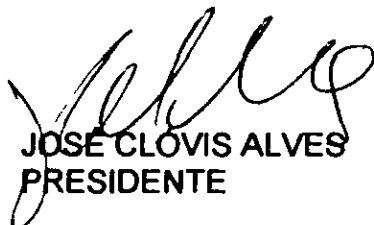
Recurso de ofício a que se nega provimento.

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

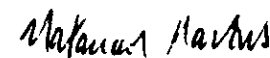
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela SEGUNDA TURMA DE JULGAMENTO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em CAMPINAS/SP e por SILMAR MERCANTIL DE VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade NEGAR provimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência e declarar a insubsistência do lançamento referente ao ano base de 1992, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Relator) e Luiz Martins Valero, designado o Conselheiro Natanael Martins para redigir o voto vencedor.

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029



JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE



NATANAEL MARTINS
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER , NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

Recurso nº : 131.605
Recorrentes : 2ª TURMA/DRJ em CAMPINAS e SILMAR MERCANTIL DE VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ofício, constituído em 21/12/99, contra a pessoa jurídica SILMAR MERCANTIL DE VEÍCULOS LTDA., devidamente qualificada nos autos do presente processo, para cobrança de diferença de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativa a fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro de 1992 a dezembro de 1993, em virtude de ter sido excluída da base de cálculo da CSLL a correção monetária de prejuízo contábil, conforme “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 13/14, cujo procedimento foi considerado indevido pela autoridade fiscal.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a autuada apresentou a peça impugnativa de fls. 229/245, na qual argüiu a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento, à luz do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, que estabelece esse prazo como sendo de até cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação, discordando, assim, do prazo decadencial de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o crédito poderia ter sido constituído, contido na Lei n.º 8.212/91, ao argumento de que a CSLL, tendo natureza tributária, reger-se-ia pelas regras previstas no CTN, não lhe sendo aplicáveis as disposições do art. 195 da C.F., que tem por finalidade atender ao Programa da Seguridade Social.

Aduz, ainda, a então impugnante, nos termos constantes do relatório que instruiu o aresto recorrido, que:

“2.10. Promoveu consulta à DRF/Campinas em 28/07/1993, respondida em 29/07/1998, na qual manifestava dúvidas quanto à interpretação dos textos legais e

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

regulamentares sobre a obrigatoriedade da inclusão da correção monetária de prejuízos em sal balanço anual.

2.11. A resposta, além de não esclarecer a dúvida levantada, declarou a ineficácia da consulta asseverando que o assunto era tratado com clareza na legislação pertinente, desprezando todos seus argumentos, notadamente sua denúncia de conflito hermenêutico entre as normas regulamentares e a orientação dada pelo próprio fisco ("Programa Plantão Fiscal", pág. 88, pergunta n.º 176 do Livro "Perguntas e Resposta – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – 1990").

2.12. Entendia que "o prejuízo contábil, pressupondo sua respectiva correção monetária, não tem qualquer reflexo de natureza fiscal, assim como o prejuízo fiscal e respectiva atualização não afeta a conta de correção monetária da contabilidade" e questionou sobre a pertinência de promover a correção do prejuízo no LALUR com a exclusão da correção monetária desse mesmo prejuízo e, caso negativo, sobre a possibilidade de retificação de nova declaração do IRPJ.

2.13. A autoridade fiscal, pressupondo que a exclusão da correção monetária do prejuízo contábil do lucro líquido teria resultados contáveis, adotou como base de cálculo exatamente o valor da correção monetária, procedimento este repellido com veemência pois não considerou que a empresa somente teve prejuízos e não lucro no período-base em questão.

2.14. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é o lucro contábil, antes da provisão do imposto de renda, ajustado pela adição: (a) do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; (b) do valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período; (c) do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda; e pela exclusão e/ou dedução (d) do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; (e) dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receitas; (f) do valor das provisões adicionadas que tenham sido baixadas no curso do período-base; além de outras exclusões e deduções detalhados no RIR vigente à época dos fatos.

2.15. Dessa forma, a determinação da base de cálculo da CSL exige inúmeros e complexos procedimentos contábeis, onde o saldo de correção monetária constitui somente um dos elementos necessários à determinação do lucro real.

2.16. Ainda que recomposta a base de cálculo e resultassem resultados positivos, inexisteriam quaisquer diferenças exigíveis, pois a contribuinte vinha registrando bases de cálculo negativas nos períodos anteriores ao lançamento, que não só poderiam como foram deduzidas da base de cálculo dos meses subsequentes, circunstância essa não analisada ou considerada pela fiscalização, embora dispusesse dos documentos e elementos contábeis fornecidos pela empresa.

2.17. Transcreve parte do Parecer de Fernando A. Albino de Oliveira, sobre a impropriedade e a incorreção do lançamento, fls. 241/243, com as conclusões abaixo: (...).

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

O órgão de julgamento de primeiro grau rejeitou a argüida caducidade do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento, considerando-o ser de dez anos, nos termos do inciso I do art. 45 da Lei n.º 8.212/91, não estando, assim, alcançada pela decadência, qualquer parcela do crédito lançado, afastando, ainda, a possibilidade de apreciar as argüições de inconstitucionalidade do citado dispositivo de lei ordinária, por ser aquele órgão julgador vinculado ao texto da norma legal e ao entendimento que a ela dá o Poder Executivo, considerando que essa apreciação é de competência exclusiva do poder judiciário.

No mérito, a Turma de julgamento *a quo* considerou correto o entendimento fiscal quanto à indedutibilidade da correção monetária do prejuízo contábil, porquanto *"tem natureza contábil, não fiscal, e não pode ser excluída do resultado do exercício para fins de apuração da base de cálculo da CSL, fato este esclarecido pela consulta formulada pela contribuinte e admitido em sua impugnação."*

Entretanto, a decisão recorrida procedeu a alterações na forma de apuração da base de cálculo da Contribuição, sob o entendimento de que a autoridade fiscal simplesmente lançara a Contribuição sobre o valor da correção monetária indevidamente excluída, sem, no entanto, reconstituir a base de cálculo relativa aos períodos envolvidos.

Dessa forma, refez os cálculos, efetuando os ajustes previstos no art. 2º. e seus parágrafos da Lei n.º 7.689/88, além de levar em consideração as bases negativas apuradas em períodos anteriores, controladas pela Secretaria da Receita Federal através do SAPLI – Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL, às fls. 303/311, de conformidade com o parágrafo único do art. 44 da Lei n.º 8.383/91, chegando, assim, aos *"montantes sobre os quais incide a contribuição, na Tabela 01"* (fls. 336/337).

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

Concluiu a Turma de julgamento que em face *"da reconstituição e do aproveitamento das bases de cálculos negativas, permanece parte da exigência fiscal somente para os meses de agosto, outubro, novembro e dezembro de 1992, conforme Tabelas 02 e 03, ao final deste acórdão"*, procedendo, ainda, a retificação do supramencionado Demonstrativo SAPLI.

Tendo em vista o valor exonerado exceder o limite de alçada, a Turma de Julgamento recorreu de ofício a este Conselho de Contribuintes, nos termos do inciso I do art. 34 do Decreto n.º 70.235/72.

Cientificada dessa decisão em 24 de junho de 2002, no dia 10 seguinte a autuada protocolizou recurso voluntário a este Conselho (fls. 138/153 do processo n.º 10830.006837/2002-13, apenso), relativo à parcela do crédito tributário não exonerado em primeiro grau, perseverando nas razões impugnativas e arguindo, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida, ao argumento de que a mesma teria inovado *"no processo administrativo corrigindo abusiva, indevida e ilegalmente o erro e o vício insanável que maculava irremediavelmente o lançamento"* (fls. 144). Ademais, a nulidade do lançamento já havia sido requerida na impugnação, justamente em face da *"manifesta inadequação da base de cálculo que foi adotada pela autoridade fiscal lançadora para fazer incidir a exação reclamada, o que equivale a concluir, logicamente, pela inexistência da base de cálculo, circunstância essa que tornou visceralmente viciado o pretendido lançamento. Daí a sua irremediável e insanável nulidade"* (fls. 141).

Assevera que o erro não poderia ter sido corrigido pelo órgão de julgamento, pois se trata de erro na determinação da base de cálculo, comprometendo *"irremediavelmente o lançamento em debate"* (fls. 144), vício que jamais poderia ser sanado na decisão do julgamento do processo. Sendo o ato fiscal nulo, entende que igualmente todos os atos subseqüentes estariam contaminados, comprometendo, inclusive a própria subsistência do crédito tributário.

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

Argumenta que caberia ao julgador declarar a nulidade do lançamento, e ao fisco, se fosse o caso, efetuar um novo lançamento, "*sustentado com fundamentos válidos e base de cálculo correta e eficaz*", e que, ao assim não proceder, teriam sido desrespeitados o duplo grau de jurisdição e o direito à ampla defesa. Faz citação de julgados deste Conselho sobre a matéria.

Para garantia de instância, prevista no § 2º. do art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 – Processo Administrativo Fiscal - PAF, o Recurso Voluntário foi instruído mediante o arrolamento de bens (fls. 153/157).

É o Relatório.



Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

VOTO VENCIDO

Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Relator.

Os recursos, de ofício e voluntário, submetidos à nossa apreciação, são tempestivos e assentes em lei. Deles conheço.

Iniciemos pela apreciação do recurso de ofício, interposto pelo órgão de julgamento de primeiro grau, relativamente à parte exonerada naquela instância.

Rejeitando a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento, acatou os argumentos impugnativos, no sentido de que a autoridade fiscal simplesmente lançara a Contribuição sobre o valor da correção monetária indevidamente excluída, sem, no entanto, reconstituir a base de cálculo relativa aos períodos envolvidos.

Dessa forma, a Turma de julgamento de primeiro grau fez os cálculos, efetuando os ajustes previstos no art. 2º. e seus parágrafos da Lei n.º 7.689/88, além de levar em consideração as bases negativas apuradas em períodos anteriores, controladas pela Secretaria da Receita Federal através do SAPLI – Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL, às fls. 303/311, de conformidade com o parágrafo único do art. 44 da Lei n.º 8.383/91, chegando, assim, aos *"montantes sobre os quais incide a contribuição, na Tabela 01"* (fls. 336/337).

Concluiu a Turma de julgamento que em face *"da reconstituição e do aproveitamento das bases de cálculo negativas, permanece parte da exigência fiscal somente para os meses de agosto, outubro, novembro e dezembro de 1992, conforme*

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

Tabelas 02 e 03, ao final deste acórdão", procedendo, ainda, a retificação do supramencionado Demonstrativo SAPLI.

Com efeito, extrai-se da leitura dos fundamentos que embasaram a decisão recorrida, minudentemente relatados, que a decisão recorrida, de ofício, está correta, não merecendo reparo por parte desta instância recursal de julgamento.

Passando à apreciação do Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo, iniciemos pela abordagem das questões argüidas como preliminares, conforme segue:

1. Nulidade do lançamento de ofício, em face de o mesmo ter incidido sobre base de cálculo inadequada, inquinando-o com vício insanável;
2. Nulidade da decisão de primeiro grau, em virtude de a Turma de julgamento haver aperfeiçoado o lançamento fiscal, quando lhe caberia simplesmente declará-lo nulo, abrindo a possibilidade, sendo o caso, de proceder-se a novo lançamento;
3. Decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento, nos termos do § 4º. do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, que considera ser esse prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Com referência às nulidades discriminadas nos dois primeiros itens supra, entendo não assistir razão à recorrente, pois, se a fiscalização equivocara-se ao deixar de excluir da base impositiva valores sobre os quais a Contribuição não deveria incidir, nada mais fez o órgão julgador de primeiro grau senão afastar dessa base de cálculo o mencionado valor que indevidamente onerara o crédito fiscal constituído de ofício.



Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

Dessa forma, não vislumbro impropriedade alguma nesse procedimento que importou no provimento parcial da impugnação objeto do julgamento ora atacado, assim como não concordo com o argumento de que o lançamento estaria eivado de vício insanável, ou que a decisão recorrida indevidamente o aperfeiçoara, porquanto nenhuma inovação foi introduzida para que o lançamento possa ser considerado juridicamente inatacável na sua forma, desde a sua constituição.

Quanto à preliminar de decadência do direito de se efetuar o lançamento, constante do item 3 acima, entendo que melhor sorte não cabe à recorrente, pois admito esse prazo como sendo de dez anos, consoante estabelece o inciso I do art. 45 da Lei n.º 8.212/91, sendo defeso a este colegiado negar aplicação a dispositivo legal em vigor, enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal – STF.

No mérito, igualmente concordo com os termos em que foi exarada a decisão recorrida, sendo indubitoso que a correção monetária do prejuízo contábil não possui natureza fiscal, sendo, portanto, indevida sua exclusão da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício interposto pelo órgão julgador de primeira instância administrativa e ao Recurso Voluntário, de autoria do sujeito passivo.

Sala das Sessões - DF, em 18 de março de 2003.



FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

VOTO VENCEDOR

Conselheiro : Natanael Martins – Relator Designado

Quanto a questão da decadência da contribuição social sobre o lucro, em que pese o entendimento do Conselheiro Relator, ouse dele discordar.

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

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

"As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3.

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)."

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

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

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

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

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

"(...) A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art.



Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149)."

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

"A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal.

O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (caput), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo.

Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no caput do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita hão de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF."

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

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



Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

Com efeito, dúvidas não hão de remanescer acerca da submissão das contribuições sociais, dentre elas a de que ora se trata, às normas gerais referidas no artigo 146, III, da Carta Magna, as quais estão contidas no Código Tributário Nacional. Isso a despeito da desnecessidade de lei complementar para sua instituição, conforme também já decidiu a Egrégia Suprema Corte.

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

*b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários**; (...)" (grifos nossos)*

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

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

Destarte, sendo certo que o lançamento ora recorrido deu-se em 19/12/2002 e que seu intuito era a constituição de crédito atinente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida nos anos-calendário de 1992, 1993, 1994 e 1995, bem como se aplicando a regra contida no parágrafo 4º do artigo 150 da Lei Complementar mencionada; há de se concluir que o lançamento está decaído desde 31/12/2000.

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

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

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

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

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

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

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

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

"O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem.

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

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

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



Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

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

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

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

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



Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

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

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

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

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

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

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

Noutras palavras, quando a lei e o direito aplicável emergirem de forma incontestada, sobretudo quando derivados de reiteradas manifestações ou de decisões definitivas de Tribunais Superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal quando

Processo nº : 10830.010805/99-19
Acórdão nº : 107-07.029

este, de forma definitiva, já tenha feito o devido controle de constitucionalidade, o órgão julgante não somente pode como deve aplica-los.

Em face do exposto, acolho a preliminar de decadência e, conseqüentemente, declaro a insubsistência do lançamento, dando provimento, pois, ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de março de 2003.


Natanael Martins

