



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Recurso nº. : 133.330  
Matéria : COFINS, CSLL e PIS – 1995  
Recorrente : TEIXEIRA REPRESENTAÇÕES S/C LTDA  
Recorrida : 1ª Turma/DRJ - Ribeirão Preto/SP  
Sessão de : 18 de junho de 2004.  
Acórdão nº. : 101-94.618

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (PIS/CSLL/COFINS) – PRAZO DECADENCIAL – APLICABILIDADE REGRA GERAL CTN – INAPLICABILIDADE DA LEI 8212/91 – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO - A contagem do prazo decadencial segue as determinações do CTN, por força do mandamento constitucional (art 146, III, b). Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo é o definido no art. 150, §4º do CTN, qual seja, 5 (cinco) anos, contados do momento da ocorrência do fato gerador.

- Falece competência ao legislador ordinário para dispor sobre decadência de tributo, mostrando-se inconstitucional a previsão constante do art. 45 da Lei 8212/91.
- Não compete ao Conselho de Contribuintes, como instância recursal administrativa, o julgamento de arguição de inconstitucionalidade de lei, eis que ato privativo do Poder Judiciário, contudo, nada impede de afastar a aplicação do dispositivo contestado, por entendê-lo inaplicável ao caso em tela, com base nos princípios da ampla defesa e da legalidade.

Recurso provido por maioria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TEIXEIRA REPRESENTAÇÕES S/C LTDA.

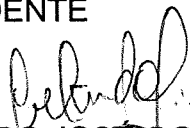
ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria, DAR provimento ao recurso, para reconhecer a decadência das contribuições para o PIS, CSL e COFINS relativas aos fatos geradores ocorridos até novembro de 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento parcial ao recurso, apenas para reconhecer a decadência da contribuição para o PIS no referido período. A Conselheira Sandra Maria Faroni e o

Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Acórdão nº. : 101-94.618

Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral acompanharam o Relator pelas suas conclusões.



MANOEL ANTONO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO  
RELATOR

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ e SANDRA MARIA FARONI.

Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Acórdão nº. : 101-94.618

Recurso nº. : 133.330  
Recorrente : TEIXEIRA REPRESENTAÇÕES S/C LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se, a presente, de autos de infração lavrados por suposta omissão de receitas oferecidas à tributação, referentes aos anos calendários de 1995, 1996 e 1997, implicando na falta de recolhimento dos tributos imposto sobre a renda pessoa jurídica (IRPJ), imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF), contribuição para o programa de integração social (PIS), contribuição social sobre o lucro (CSLL) e contribuição para o custeio da seguridade social (COFINS), tudo conforme auto de infração e anexos constantes de folhas 01 a 49.

Os referidos autos foram lavrados em 15 de dezembro de 2000.

As omissões de receitas foram apuradas por intermédio da comparação de receitas escrituradas/declaradas e os rendimentos pagos pelos ou creditados pelas fontes pagadoras, a título de comissões, pela prestação de serviços de intermediação no comércio de produtos.

O contribuinte, inconformado com a exigência fiscal, apresentou impugnação administrativa, às folhas 198, alegando, em apertada síntese, o seguinte:

1. Cerceamento de defesa do contribuinte, na medida em que a conclusão da fiscalização se baseia apenas em informações colhidas com terceiros, não tendo sido realizadas outras diligências comprovadoras do fato;

2. Ocorrência da decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 14 de dezembro de 1995, em virtude do decurso do prazo

Two handwritten signatures in black ink, one above the other, located in the bottom right corner of the page.

Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Acórdão nº. : 101-94.618

estipulado no art 150, 4º do CTN, tendo em vista na data da lavratura do presente auto de infração (15/12/2000);

3. Utilização de presunção para a caracterização da omissão de receitas, sem a presença de indícios concretos e suficientes para tal conclusão;

4. Ausência de verificação da correção dos dados apresentadas pelas diversas fontes pagadoras ;

5. Ilegalidade da equiparação da atividade de representação comercial à de corretagem, excluindo o contribuinte do benefício da isenção concedidas às microempresas;

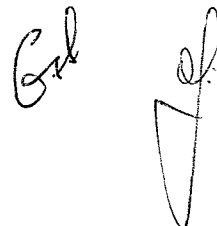
6. Ilegalidade na forma de determinação da receita omitida, com a conseqüente definição da base de cálculo dos tributos não recolhidos;

7. Inaplicabilidade das disposições referentes aos imposto de renda retido na fonte referente a distribuição de lucros aos sócios no regime de tributação por lucro presumido;

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto entendeu a impugnação procedente em parte, *acatando a alegação de decadência do crédito tributário referente ao IR incidente sobre os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 1995, rechaçando todos os demais argumentos.*

O contribuinte foi devidamente notificado, por intermédio de carta com aviso de recebimento, em 23 de setembro de 2002.

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso voluntário, acompanhado de comprovante de pagamento de parte do débito exigido.

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, appearing to be initials or names.

Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Acórdão nº. : 101-94.618

Anexa, ao seu recurso, guias de recolhimento de todas as exigências relativas aos períodos posteriores à dezembro de 1995 e anos calendário de 1996 e 1997, conforme comprovado pelos documentos constantes de folhas 327 a 345. Procedido, portanto, o pagamento do crédito tributário relativa a parte das exigências procedidas pelo AIIM e mantidas pela DRJ de Ribeirão Preto.

O contribuinte, em seu recurso voluntário, se insurge apenas contra o não reconhecimento da decadência do crédito tributário referente às contribuições ao PIS, CSLL e COFINS, originadas em decorrência de fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 1995. Pleiteia, em verdade, a aplicação do mesmo entendimento exarado pelo DRJ de Ribeirão Preto, no que se refere ao prazo decadencial do IR, para as contribuições sociais do PIS, CSLL e COFINS.

De maneira sucinta, alega, o contribuinte, que o prazo decadencial para as contribuições deve seguir a regra geral do CTN, qual seja, a constante do art. 150, 4º, não se podendo aplicar as disposições do art 45 da lei 8.212/91, que estabelece prazo decadencial de 10 anos.

Eis o relatório.

The image shows two handwritten signatures. The first is a large, stylized signature that appears to be 'L. S.' or similar, written in dark ink. The second is a smaller, more compact signature or set of initials, possibly 'G. S.', also in dark ink.

Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Acórdão nº. : 101-94.618

## VOTO

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES NUNES, Relator

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursal, dele tomo conhecimento.

Assiste razão ao contribuinte.

De fato, a lei 8.212/91, em seu art 45, regula o prazo decadencial para as chamadas contribuições sociais, entre elas a contribuição ao PIS, CSLL e a COFINS, como sendo de dez anos, a contar do primeiro dia do exercício financeiro seguinte.

A grande discussão a ser tomada, nesta questão, se refere à possibilidade ou não do trato da matéria de decadência de tributos por lei ordinária. A questão a se discutir é a possibilidade da lei ordinária estabelecer prazo decadencial diverso do previsto pelo CTN.

Bem se sabe que o CTN, apesar de não ser lei complementar, diante da edição da CF 88, por tratar de matérias reservadas à esta espécie, exige, para sua alteração, edição de lei complementar. O CTN, conforme toda doutrina, é um dispositivo recepcionado com *status* de lei complementar. Em assim sendo, as matérias nele reguladas, por força do mandamento constitucional, somente podem ser alterados pela edição de uma lei complementar posterior, obedecendo às disposições do art 146 da CF.

Entendimento diverso seria desprestigiar o texto constitucional, na medida em que estaríamos esvaziando de qualquer sentido o inciso III do referido artigo constitucional.

Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Acórdão nº. : 101-94.618

Bem poderíamos aqui discorrer acerca das teorias dicotômica e tricotômica, construídas com o fim de atribuir significado para o mandamento constitucional. Entendo, apoiado em vasta doutrina, pela corrente tricotômica, aceitando como competência da lei complementar o estabelecimento de normas gerais em direito tributário.

Nessa seara, os prazos definidos no art 150, § 4º do CTN, que estabelece a sistemática para os tributos cujo lançamento se dá pela modalidade por homologação, somente poderiam ser alterados diante da edição de lei complementar específica.

Contudo, para defender tal entendimento é preciso que se tome posicionamento sobre outra questão: a possibilidade do órgão administrativo analisar a constitucionalidade de lei, sem ferir o princípio da reserva de jurisdição. Em outras palavras, o tribunal administrativo é competente para apreciar alegação de inconstitucionalidade?

A resposta para tal questionamento mostra-se fundamental.

Muito tem se afirmado, em boa parte da doutrina e em decisões desta casa, pela incompetência do órgão administrativo dotado de função judicante apreciar alegação de inconstitucionalidade, devido a necessidade de subordinação à legalidade de seus atos.

Este entendimento, contudo, não pode prosperar.

A construção da tese pela possibilidade de análise da constitucionalidade de dispositivos legais a fim de fundamentar a invalidação de ato administrativo por órgão da administração inicia-se na própria Constituição Federal, ao

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized, cursive 'G' followed by a vertical line. The second signature is a more complex, cursive signature with a large loop at the end.

Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Acórdão nº. : 101-94.618

estabelecer, como garantia individual, que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, será assegurado o contraditório e a ampla defesa (CF, art 5º, LV).

Alegar-se que ao litigante em processo administrativo é garantida a ampla defesa significa a possibilidade de utilização de qualquer recurso, desde que admitida pelo sistema, para produção da prova do fato que pretende.

Dentre estes meios está a possibilidade de alegação de violação, por parte do legislador, de preceitos contidos na Constituição Federal. Em outras palavras, a alegação de inconstitucionalidade de lei.

Não me parece, em uma interpretação teleológica do sistema, que o legislador constituinte pretendeu limitar a matéria de defesa nos tribunais administrativos, mas sim exatamente o contrário, garantindo os mesmos meios e possibilidades do processo judicial.

Assim, o princípio constitucional da ampla defesa impõe o entendimento da possibilidade de alegação de inconstitucionalidade da lei que fundamenta o ato administrativo combatido.

Há que se falar, brevemente, agora, da questão da reserva da jurisdição.

Não discordo que somente o poder judiciário tem a prerrogativa e função constitucional de analisar a validade de diplomas legais no Brasil. O princípio da repartição dos poderes do Estado assim impõe.

Dentro desta função jurisdicional, uma das mais relevantes é o chamado controle de constitucionalidade.

Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Acórdão nº. : 101-94.618

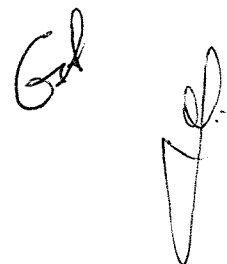
De uma maneira absolutamente sintética, limitando-me ao controle repressivo de constitucionalidade, pode-se perceber dois sistemas diferenciados: controle repressivo difuso ou incidental e controle repressivo concentrado ou direto.

No primeiro, difuso, temos a possibilidade de qualquer juiz, de qualquer instância, declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, a fim de fundamentar sua decisão. Essa decisão pode ser proferida, ainda, em sede de recurso, em qualquer tribunal. Quando essa decisão é proferida pelo Egrégio STF, em sede de Recurso Extraordinário, a decisão do órgão judicial vincula apenas as partes envolvidas, não produzindo efeitos perante terceiros (efeito apenas *inter partis* e não *erga omnis*). Após esta declaração, o STF, por intermédio de seu presidente, encaminha um comunicado ao Senado da República, para que este órgão, entendendo cabível, edite e publique resolução suspendendo a eficácia da lei declarada, incidentalmente, inconstitucional.

No controle concentrado, temos, de imediato, uma manifestação de um órgão específico, o STF, proferida no corpo de uma ação específica, a Ação direta de inconstitucionalidade (ADIN). Vale dizer que a ação declaratória de constitucionalidade e a arguição de descumprimento de preceito fundamental, apesar de pertencerem a esta espécie de controle, não interessa neste momento. Na ADIN, a decisão do STF, por si só, vale como linguagem competente para retirar a validade da norma declarada inconstitucional. Em verdade, o dispositivo do acórdão do tribunal é publicado e vale como veículo introdutor de norma (na linguagem técnica de Paulo de Barros Carvalho), funcionando o tribunal como legislador negativo.

Uma diferença muito importante a perceber é que nos dois casos, o objetivo indireto no controle difuso, e direto no concentrado, é retirar a norma do sistema, devido sua incompatibilidade com o texto constitucional.

Afirmo, desde já, que essa função e prerrogativa pertence, com exclusividade, ao judiciário.



Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Acórdão nº. : 101-94.618

Mas como, então, o órgão administrativo, investido de função judicante, poderá se manifestar sobre constitucionalidade de lei?

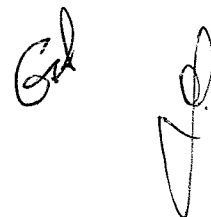
Na verdade, respondo, ele não se manifesta sobre a inconstitucionalidade da lei. Explico-me.

Na análise procedida pelo órgão administrativo, o objetivo de sua manifestação se limita a declaração da validade ou não do ato administrativo produzido e impugnado. Não se analisa a validade das disposições legais senão como ferramenta, como função meio para analisar o ato administrativo, este sim, objeto da manifestação do órgão administrativo.

O órgão administrativo, investido, mais uma vez, da função judicante, baseado no princípio da ampla defesa, e sem ferir a cláusula constitucional de reserva de jurisdição, analisando um determinado dispositivo legal e por entendê-lo contrário ao texto constitucional, pode reconhecer sua inconstitucionalidade, deixando de aplicá-lo ao caso concreto, anulando a ato administrativo produzido sob seu fundamento. Mais uma vez, não se declara a inconstitucionalidade da lei, mas apenas do ato administrativo (obviamente que sob o fundamento da verificada inconstitucionalidade).

Note-se que esta manifestação do órgão administrativo, mesmo que faça referência expressa a inconstitucionalidade da lei, não inicia nenhuma forma de controle, como nos casos de declaração procedida pelo judiciário. De uma maneira imediata (controle concentrado) ou mediata (controle difuso), mais cedo ou mais tarde, o que se pretende é a defesa do ordenamento, da supremacia do texto constitucional. Na manifestação do órgão administrativo não se tem essa preocupação, ao menos como forma de produção de linguagem para este fim.

Mais uma vez insisto, pois me parece o ponto fundamental. A decisão do órgão administrativo tem por objeto a validação ou invalidação do ato administrativo.



Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Acórdão nº. : 101-94.618

Seu objeto (da impugnação) não é a lei posta, mas o ato produzido sob seu império. O órgão administrativo analisará a legalidade do ato administrativo impugnado e, para tanto, se valerá, antes de mais nada, das disposições da lei de maior hierarquia no sistema jurídico, a Constituição Federal. Partirá sua análise da legalidade da norma fundamental, nas palavras do inigualável Kelsen.

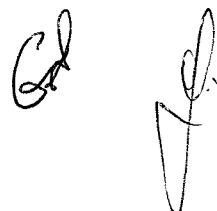
Afirmar que, em nome da legalidade, o órgão administrativo investido da função judicante deve ignorar eventual violação ao texto constitucional é ignorar a função pragmática do direito, a busca da justiça.

A ilogicidade me aparenta gritante: em nome da legalidade permitir a violação da maior das leis. Que legalidade seria esta?

Como síntese ao que foi até agora defendido, tem-se que é exigência do texto constitucional o respeito à ampla defesa nos processos administrativos. Entendo, com isso, que o próprio texto constitucional garantiu, aos ditos tribunais administrativos, a possibilidade de, sem proceder a atividade de controle de constitucionalidade, exclusividade do poder judiciário, proceder a análise dos dispositivos legais que fornecem fundamento de validade para os atos administrativos praticados pela administração, com base em argumentos de suposta violação do texto magno.

O órgão administrativo pode, ou melhor, deve, por imposição do mandamento constitucional, ser, também, uma extensão dos meios de garantia de respeito as garantias e direito individuais. O principio da ampla defesa, ao lado da legalidade, impõe tal posicionamento destes órgãos.

Assim sendo, entendo competente o órgão administrativo investido de função judicante para apreciar e declarar a invalidade dos atos administrativos impugnados, com base, dentre quaisquer outros argumentos, aquela que representa a maior afronta ao ordenamento, que é a violação da Constituição Federal. Este



Processo nº. : 10865.001719/00-33  
Acórdão nº. : 101-94.618

E. Conselho, também, é guardião dos direitos e garantias individuais, especialmente vinculados à matéria tributária e não apenas mero verificador de regularidade procedimental dos atos praticados pela administração. Estar-se-ia, sem esse entendimento, esvaziando a objetiva e precípua função julgadora deste órgão federal.

No caso em tela, entendo que a lei 8.212/91, exorbitou seu campo de atuação, estando maculada pelo vício inafastável de inconstitucionalidade. A propósito, posicionamento já admitido, por várias vezes, pela jurisprudência desta casa.

Diante disso, entendo que o prazo decadencial deverá ser regulado pelas disposições do CTN, particularmente pelo art. 150, §4º. Fulminado, portanto, pela decadência tributária, o crédito tributário relativo às contribuições ao PIS, CSLL e COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro e novembro do exercício de 1995.

Perante a fundamentação acima exarada, sou por dar provimento integral ao recurso voluntário.

Eis como voto.

Sala das Sessões (DF), em 18 de junho de 2004.

  
ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO 