



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10980.006647/00-59
Recurso nº : 105-130.864
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
Interessada : CASAGRANDE ADM. DE CONSÓRCIOS S/C LTDA.
Sessão de : 10 de agosto 2004
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COFINS
DECADÊNCIA - A contribuição social sobre o lucro líquido e
COFINS, “ex vi” do disposto no art. 149, c.c. art. 195, ambos da
C.F., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema
Corte, tem caráter tributário. Assim, em face do disposto nos arts. nº
146, III, “b”, da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de
lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei
complementar. À falta de lei complementar específica dispondo
sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a
Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no
Código Tributário Nacional.

Recurso negado.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de
Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos
do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os
Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, José Ribamar Barros Penha, Marcos Vinícius
Neder de Lima, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ GLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 SET 2004

Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES (Suplente convocado), CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS. Ausente justificadamente a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, cursive letters that appear to be 'P' and 'A'.

Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

Recurso nº : 105-130.864
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CASAGRANDE ADM. DE CONSÓRCIOS S/C LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso do Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão 105-14.020 de 30 de janeiro de 2.003. A câmara recorrida, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência, relativa à CSLL no período de apuração ocorrido no ano calendário de 1992. Inconformado com o provimento o PFN com fulcro no artigo 5º inciso I do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 58/98, interpôs recurso especial, argumentando, em epítome, o seguinte.

Não cabe ao Conselho de Contribuintes deixar de aplicar o art. 45 da Lei nº 8.212/91 eis que estaria decretando sua inconstitucionalidade.

O acórdão recorrido fundamentou a alegada nulidade do lançamento por suposto conflito entre o art. 45 da Lei 8.212/91 e o art. 146 da CF, e o art. 150 § 4º do CTN.

Cita jurisprudência.

Diz que o artigo 22 - A do Regimento Interno da CSRF com redação dada pela Portaria 103/2022, veda a apreciação de constitucionalidade de norma legal. Tal mandamento tem supedâneo no artigo 77 da Lei 9.430/96.

Concorda que é dever da administração pública guardar e preservar a Constituição Federal de 1988, inclusive dispensando tributo cuja lei que o fundamente seja inconstitucional. Porém, tal dever somente pode ser exercido nos limites do artigo 77 da Lei nº 9.430/96, pois essa Lei somente será inconstitucional



Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

se o C. Supremo Tribunal Federal assim decidir que o é. Diz que os Tribunais vêm declarando a constitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91.

Diz que afastar a aplicabilidade de lei significa declarar sua inconstitucionalidade.

Diz que o artigo 45 da Lei 8.212/91 é constitucional por ser norma especial frente ao art. 150 § 4º do CTN, e como este mesmo diploma admite a edição de normas específicas sobre o prazo decadencial, inexistente qualquer conflito entre essas disposições. Conclui que a norma específica se sobrepõe à norma geral, nos termos do art. 2º, § 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Cita doutrina de Roque Antônio Carrazza, sobre contribuições previdenciárias.

O prazo decadencial refere-se ao lançamento das contribuições destinadas à seguridade social, destinação essa que independe da natureza do sujeito ativo da obrigação, assim não pode prosperar o argumento de que a lei 8.212 é destinada apenas às contribuições administradas pelo INSS.

Argumenta finalmente o procurador que o prazo para a Fazenda Pública realizar o lançamento é de 10 anos conforme artigo 45 da Lei nº 8.212/91, visto não se aplicar o artigo 150 § 4º do CTN.

Através do despacho 105-0.044/03, fls. 173/174, o presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso especial da PFN, que remetido à repartição de origem, cientificada a empresa apresentou contra-razões, juntadas às páginas 177 a 196, argumentando, em epítome o seguinte.

Sobre a impossibilidade do Conselho apreciar a constitucionalidade de lei diz que a apreciação pode se dar tanto no plano constitucional como no infra-constitucional. No caso toda lei ordinária em matéria



Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

tributária deve reger-se pelas normas gerais constantes do CTN, tais como definição do impostos, prescrição e decadência.

Se uma lei ordinária institui regra em desacordo com alguma das normas gerais enunciadas no CTN, está violando o próprio CTN e não a Constituição Federal. Uma coisa é o dever de observar as normas da lei complementar estabelecido como regra de princípio no artigo 146 e outra é a observância especificamente de cada uma das regras do CTN.

Por isso, quando a lei ordinária afronta preceito do CTN não está incidindo diretamente em inconstitucionalidade, mas numa violação na esfera infra constitucional, a menos que se conteste preceito da lei complementar em face da Constituição, ou seja, se inquine de inconstitucional preceito da lei complementar.

É o que a jurisprudência do Pretório Excelso denomina, violação reflexa, aquela que decorre da violação de outra lei que extrai validade de preceito da Carta Política. Em tais casos o STF rejeita o acolhimento de recurso extraordinário porque a violação direta foi de preceito infra constitucional e o recurso cabível é o especial a ser interposto perante o STJ. Cita jurisprudência sobre a violação reflexa.

Quanto a alegação de que o artigo 150 § 4º do CTN autoriza a lei a estabelecer prazo diz que tal interregno para homologação poderá ser inferior e não superior a cinco anos.

Ao contrário do que sustenta Roque Antônio Carrazza, a fixação de prazo para a decadência é a parte mais importante dos preceitos contidos nos artigos 150, 173 e 174 do CTN, porque ao mesmo tempo que asseguram a uniformidade das regras sobre decadência, impõem limites ao legislador ordinário quanto à sua liberdade para dispor sobre essas matérias. Se assim não fosse, de onde se extrair um limite para a fixação do prazo para a prescrição e decadência?



Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

Quem tem a liberdade para fixar o prazo em 10 anos, também tem para fixar em 50 ou 100 anos, em homenagem à propalada autonomia dos entes tributantes. Essa tese não encontra qualquer suporte no Sistema Tributário Nacional.

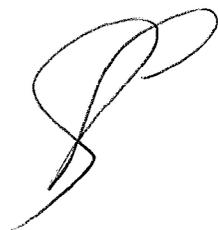
Cita doutrinas de Aliomar Baleeiro e Alberto Xavier no sentido de que os cinco anos é o prazo máximo dado à administração e que o que poderá ocorrer é o estabelecimento de menor prazo para decadência.

Cita doutrinas de Eurico Marcos Diniz e Luciano da Silva Amaro sobre a prevalência das normas gerais de direito tributário sobre demais normas tributárias.

Faz um confronto entre o artigo 45 da Lei 8.212/91 e o artigo 173 do CTN para concluir pela impossibilidade da lei ordinária fixar o prazo decadencial.

Que o prazo de decadência quando se trata de lançamento por homologação é de 5 anos a teor do Art. 150 § 4º do CTN, cita jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o relatório.



Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator:

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido.

Analisando os autos verifico que o PFN cumpriu o dispositivo regimental previsto o artigo 5º inciso I, pelo que conheço do recurso e passo a apreciá-lo.

MÉRITO

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

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

Sobre a matéria vale transcrever voto do iminente conselheiro Natanael Martins no Acórdão nº 107-06.455 de 08 de novembro de 2.001, o qual adoto como razão de decidir a matéria de decadência da CSL.

"A questão ora sob exame resulta de lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Inicialmente, deve ser apreciada a preliminar de decadência argüida pela contribuinte, a qual tem relevância fundamental no julgamento deste processo,



Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

sendo certo que a natureza jurídica do lançamento da contribuição social sobre o lucro, pelas suas próprias características é, em tudo e por tudo, idêntica à do IRPJ, pelo que tomo a liberdade de me reportar ao que sobre o assunto já tive a oportunidade de escrever: .

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

...

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

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

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

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

Alberto Xavier, em sua clássica obra Do lançamento, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo,



Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Daí conclui Alberto Xavier:

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

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

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

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

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



Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

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

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

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

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

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

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

É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade



Processo nº : 10980.006647/00-59 :
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

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

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

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

....

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

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

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

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

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se já que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, o



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

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

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



Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).

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

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

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

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

...

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

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

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

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

Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e,



consequentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos postos nos textos legais possam ter, mas sim analisá-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.

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

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

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN" (Revista Dialética de Direito Tributário nº 26 – p. 61/66).

Com efeito, a contribuição social sobre o lucro, "ex vi" do disposto no art. 149, c.c. art. 195, todos da Constituição Federal e, ainda, em face das reiteradas decisões da Suprema Corte, indiscutivelmente, tem caráter tributário e, assim, deve seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas.

Nesse contexto, em vista do disposto no art. nº 146, III, "b", da Constituição Federal, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda



Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

A E. Oitava Câmara deste Conselho de Contribuintes, em sessão de 16/07/98, ao apreciar matéria idêntica, no mesmo sentido, decidiu pelo acolhimento da preliminar de decadência, nos termos do Acórdão nº 108-05.255, assim ementado:

"IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA: A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL) são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se, portanto, à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173 do CTN) para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador."

Sobre a possibilidade de que a câmara recorrida estaria declarando a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Aos julgadores administrativos cabe apreciar fatos concretos, diante de provas trazidas aos autos pelas partes, interpretar a legislação aplicada aos fatos, e decidir conforme sua livre convicção.

Ora, a análise da legislação, quando pareça ao julgador estar diante da aplicação de duas legislações ao mesmo fato concreto, deve iniciar-se pela lei maior, ou seja, a Constituição e aplicar aquela que esteja em consonância com a Carta Magna.

Impedir que o julgador analise a legislação partindo da lei maior, implicaria em não haver julgamento quanto à correta aplicação da lei no lançamento



Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

tributário, ficaria o julgador somente com a apreciação das provas trazidas aos autos.

Ora nenhuma a câmara decidiu pela inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/95, mas simplesmente aplicou a lei maior, por entender inaplicável tal dispositivo ao caso concreto.

Na realidade o artigo 45 da Lei 8.212/91 entrou em conflito com os artigos 150 § 4º e 173 do CTN, e de forma reflexa ou indireta com o artigo 146 da Constituição Federal de 1.988. Dar validade à norma contida no artigo 45 da lei 8.212 seria negar validade às normas contidas nos citados artigos do CTN. Ou seja o julgador se sente obrigado a fazer uma escolha e no caso a opção necessariamente deve ser pela norma geral, pois se aceitar o prazo de 10 anos contido em lei ordinária também terá que aceitar se o mesmo fosse fixado em 30, 50 ou 200 anos.

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

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

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

Nesse sentido o entendimento do Supremo Tribunal Federal, in verbis: ‘A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146,III,b). Quer dizer os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art.

Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

146, III, b, art. 149). (STF, Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto Min. Carlos Velloso, jun. 93).

Se assim é, então o art. 45 da Lei nº 8.212/91 – que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure a e Constitua seus créditos – padece de inegável vício de constitucionalidade formal, pois ‘cabe à lei complementar (e não à lei ordinária, insisto), estabelecer normas gerais, em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (CF, art. 146, III, b). E a regra contida no artigo 173 do CTN, que trata de decadência tributária, pois derogada pelo mencionado art. 45 da Lei nº 8.212/91 é incontestavelmente norma geral em matéria tributária, conforme assinala Sacha Calmon Navarro Coelho, em seus Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, ‘in verbis:

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

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

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

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

O Ministro Carlos Velloso do STF, ao apreciar o RE nº 138.284, deixou claro em trecho do seu voto que a decadência é matéria reservada à lei complementar, verbis:

“Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III ex vi do disposto no art. 149).

.....



18



Processo nº : 10980.006647/00-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.052

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

Analisando os autos verifico que o lançamento diz respeito a fato gerador relativo 31.12.92. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação (art. 150 § 4º do CTN), a autoridade tributária teria até 31.12.97, respectivamente para rever o lançamento. A ciência do Auto de Infração se deu em 26 de setembro de 2.000, depois de esgotado o prazo para se rever o lançamento, sendo portanto caduco e correta decisão que acolheu a tese da decadência.

Em Acórdão CSRF/01-04.512 de minha relatoria a Primeira Turma da CSRF entendeu por larga maioria que o prazo decadência de 10 anos previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica às contribuições sociais administradas pela SRF, pelas mesmas razões expostas nesta decisão.

Assim, conheço o recurso especial apresentado pelo PFN, bem como as contra-razões trazidas pelo contribuinte e, no mérito voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões - DF, em 10 de agosto de 2004.


JOSÉ CLÓVIS ALVES

