



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 11020.001669/90-27
Recurso nº : 104-112.474 (RP/104-0.295, RD/104-0.898 e RD/104-0.998)
Matéria : IRPJ e OUTROS
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e ISABELA S/A – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS
Recorrida : QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessados : ISABELA S/A – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS e FAZENDA NACIONAL
Acórdão nº : CSRF/01-03.620
Sessão de : 06 DE NOVEMBRO DE 2001

IR – FONTE – PROCEDIMENTO REFLEXO – MULTA EX OFFICIO – AGRAVAMENTO NOS CASOS DE FRAUDE – CABIMENTO – Sendo única a conduta fraudulenta, a multa agravada deve ser aplicada em todos os lançamentos tributários decorrentes da mesma infração.

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA DA PARTE – MATÉRIA CONSTITUCIONAL – A jurisprudência dos Tribunais Superiores e a Doutrina reconhecem que o Poder Executivo pode deixar de aplicar lei que contrarie a Constituição do País. Os Conselhos de Contribuintes, como os órgãos judicantes superiores do Poder Executivo encarregados da realização justa administrativa nos litígios fiscais, têm o dever de assegurar ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, analisando e avaliando a aplicação de norma que implique em violação de princípios constitucionais estabelecidos na Lei Maior, afastando a exigência fiscal baseada em dispositivo inconstitucional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela FAZENDA NACIONAL e por ISABELA S/A PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.

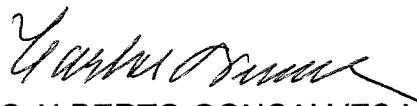
ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial da Procuradoria, vencidos os Conselheiros Leila Maria Scherrer Leitão, Remis Almeida Estol e Wilfrido Augusto Marques, e, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial do Contribuinte, para retornar os autos à Câmara de origem para enfrentar o mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Manoel Antonio Gadelha Dias (Relator), Antonio de Freitas Dutra, Leila Maria Scherrer Leitão, Remis Almeida Estol, Verinaldo

9

Processo nº : 11020.001669/90-27
Acórdão nº : CSRF/01-03.620

Henrique da Silva e Iacy Nogueira Martins Moraes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, JOSÉ CLÓVIS ALVES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo n.º : 11020.001669/90-27
Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu i. Procurador, e o sujeito passivo recorrem para a Câmara Superior de Recursos Fiscais da decisão consubstanciada no Acórdão nº 104-14.960, de 16/05/97 (fls. 401/434).

O recurso especial da douta Procuradoria, fulcrado nos incisos I e II do artigo 30 do antigo Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MEFP nº 537/92, alcança tão-somente a matéria pertinente ao cabimento de imposição de multa *ex officio* qualificada, por evidente intuito de fraude, no caso de lançamento decorrente (tributação reflexa).

Já o recurso especial do sujeito passivo, amparado no inciso II, na parte em que admitido pela Presidente da Câmara recorrida, cinge-se ao tema da possibilidade de os Conselhos de Contribuintes deixarem de aplicar lei regularmente ingressada no nosso ordenamento jurídico, sob o fundamento de que conflitam com a lei maior, a saber: a Constituição Federal.

Os mencionados recursos especiais, com a ressalva supra, foram admitidos por despachos de fls. 453/459 e fls. 513/516.

É o breve relatório.



Processo n.º : 11020.001669/90-27
Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

VOTO VENCIDO

Conselheiro MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, Relator

Conforme consignado no relatório, **dois** são os **recursos** submetidos à manifestação desta Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No que tange à matéria objeto do **recurso especial da Fazenda Nacional**, o acórdão ora recorrido adotou o entendimento sintetizado no seguinte trecho de sua ementa (fl. 402):

"IRF – DECORRÊNCIA AGRAVAMENTO DE PENALIDADE. Nem o conceito, nem os efeitos da solidariedade, artigos 124 e 125 do C.T.N., nem a legislação tributária ordinária autorizam a extensão a terceiro contribuinte, do agravamento de sanção tributária, imposta a infração qualificada, sob fundamento de lançamento por presuntividade decorrente, legalmente autorizado.

IRF – DECORRÊNCIA – Em matéria de lançamento fundado em presuntividade por decorrência, quando legalmente autorizada a presunção, o recolhimento do imposto de renda na fonte será exigido da pessoa jurídica, como responsável (Lei nº 2.862/56, art. 28 e 3.470/58, artigo 19). Inexiste fundamento ou base legal a extensão, à essa exigência, de penalidade agravada, por infração qualificada da pessoa jurídica, além de, se exigida, configurar dupla sanção qualificada ao mesmo autor da infração."

Já o Acórdão nº CSRF/01-01.801, um dos indicados como divergentes, assentou (fl. 443):

"IRF DECORRÊNCIA – MULTA AGRAVADA – Aplica-se multa agravada, no processo decorrente, relativa ao imposto de renda na fonte sobre lucros automaticamente distribuídos, omitidos na escrituração em virtude da utilização de documentos inidôneos ("notas



Processo n.º : 11020.001669/90-27

Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

frias"). Negado provimento ao recurso especial de divergência impetrado pelo sujeito passivo."

Merece ser reformado o v. aresto ora combatido, pois, como já evidenciado, diverge do posicionamento deste Colegiado Superior.

Esta Turma, em diversas oportunidades, firmou o entendimento de que, sendo única a conduta fraudulenta, a multa agravada deve ser aplicada em todos os lançamentos tributários decorrentes da mesma infração.

Já em 1982, este Colegiado, à unanimidade, aprovou voto proferido pelo ex-Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES no Acórdão n.º CSRF/01-0.261, que, muito embora tratando de exigência reflexa na pessoa física do sócio, assentou (fls. 441/442):

"(...) Penso que se há previsão legal para apenação criminal dos sócios-gerentes pelo crime de sonegação fiscal de "autoria" da sociedade, com mais razão cabe, além do agravamento da multa pela omissão de receitas, de modo fraudulento, na pessoa jurídica, igual agravamento, na tributação decorrente, por ser idêntica a repercussão (sonegatória) na declaração de rendimentos do sócio.

Na verdade, se as receitas foram omitidas, pela pessoa jurídica, através de expedientes caracterizadores da fraude fiscal, esses mesmos recursos foram apropriados pelos sócios, e subtraídos à tributação, num natural desdobramento, lógico e seqüencial, do processo fraudulento, que não se encerra na pessoa jurídica, mas prossegue e se completa com os efeitos fiscais objetivados nas declarações dos sócios gerentes."

Não foi outro o entendimento desta instância especial em recente julgamento ocorrido em sessão de 23 de julho de 2001, quando se decidiu (Acórdão n.º CSRF/01-03.418):

"FONTE – IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – MULTA AGRAVADA – A redução do lucro líquido através de omissão de receitas, com evidente intuito de fraude, justifica o lançamento de fonte com a aplicação de multa de lançamento de ofício agravada."



Processo n.º : 11020.001669/90-27

Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

Em seu voto condutor, o e. Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES consignou:

“Como o montante de impostos omitidos representa a soma do imposto de renda da pessoa jurídica, mais o imposto de renda na fonte, e ambos foram sonegados, com o emprego de dolo, e se a lei prevê multa agravada tanto no tributo devido pela pessoa jurídica, como na fonte, não há porque dispensar a fonte da penalidade agravada. Ainda porque, ela participa do processo fraudulento.”

Nessa conformidade, voto no sentido de **DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional**, a fim de restabelecer o percentual de 150% para a multa de ofício no lançamento do imposto de renda devido na fonte.

Passo ao exame do recurso especial do **sujeito passivo**, ressaltando que aditei algumas considerações ao voto por mim lido em Plenário, em face dos debates travados na sessão de julgamento.

No que se refere ao tema objeto do **recurso especial do sujeito passivo**, o aresto ora hostilizado adotou o entendimento estampado no seguinte trecho de sua ementa (fl. 401):

“DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS – INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS – Os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.”

Já o Acórdão n.º 108-01.182, apontado como dissidente pela contribuinte recorrente, acolheu **tese** em sentido diametralmente oposto, conforme se extrai de sua ementa (fl. 495):



Processo n.º : 11020.001669/90-27
Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

"NORMAS CONSTITUCIONAIS – COMPETÊNCIA PARA APLICÁ-LAS A CASOS CONCRETOS – Em face do art. 5º, inciso LV da Constituição Federal, os órgãos administrativos judicantes estão obrigados a aplicar, sempre, a Lei Maior em detrimento da norma que considerem inconstitucional. Impor limitação ao livre convencimento da autoridade julgadora assim como não conhecer esta de matéria constitucional argüida pelo litigante em qualquer instância, implica cerceamento da plena defesa e violação da Lei Fundamental. (grifei)

INCONSTITUCIONALIDADE – ALCANCE DO DECRETO Nº 73.529/74 – Decreto nº 73.529/74 não impede que as autoridades administrativas federais reconheçam a inconstitucionalidade de atos normativos, mesmo havendo decisão judicial no mesmo sentido. Se impedisse, não teria sido recebido pela Constituição vigente."

À toda evidência os arestos postos em confronto dissentem acerca do tema pertinente à possibilidade dos tribunais administrativos examinarem a conformidade de dispositivos de lei frente à Carta Magna.

Diferentemente do decidido no acórdão recorrido, o aresto paradigma da divergência concluiu por essa possibilidade e **em consequência** reconheceu que os Conselhos de Contribuintes podem (devem) afastar, no caso concreto, dispositivo de lei que entender em desacordo com o texto constitucional.

Cabe então a este Colegiado decidir se os Conselhos de Contribuintes têm ou não competência para deixar de aplicar dispositivo de lei, sob o argumento de que o seu comando fere princípio insculpido na vigente Constituição Federal.

Se esta instância especial entender que não, o recurso especial do sujeito passivo deve ter seu provimento negado, confirmando-se em consequência o aresto vergastado na parte em que o seu voto condutor consigna:

"A impugnante se insurge, em preliminar, contra a decisão de Primeira Instância, alegando nulidade por cerceamento no direito de defesa, tendo em vista a falta de apreciação, pela autoridade julgadora, das



Processo n.º : 11020.001669/90-27

Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

alegações quanto a inconstitucionalidade do artigo 8º do Decreto nº 2.065/83. (grifei)

A nulidade não pode prosperar, pois é sabido que os órgãos administrativos estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional. (grifei)

Se, ao contrário, esta Turma decidir que **sim**, o recurso especial da contribuinte deverá ser provido, retornando-se os autos à Câmara *a quo* para que o seu Colegiado conheça da matéria constitucional suscitada pela pessoa jurídica *(a presunção do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 violaria o conceito de renda insculpido na Constituição Federal)*.

Permissa venia, não se pode tergiversar sobre o tema e se utilizar de sofismas do tipo “os Conselhos de Contribuintes não declaram a inconstitucionalidade da norma sobre a qual se pautou a autuação, apenas declaram a inaplicabilidade dessa norma no caso concreto, por ofender à Constituição”, ou do tipo “os Conselhos de Contribuintes aplicam o ordenamento jurídico em sua integridade, notadamente o texto constitucional, em lugar da norma que lhe é contrária”.

Também não se pode, com todo o respeito, desviar o ponto central da questão *(os Conselhos de Contribuintes têm ou não têm competência para deixar de aplicar **dispositivo de lei** em vigor, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade?)*, com alegação do tipo “quando os Conselhos de Contribuintes declaram a ilegalidade de uma Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal ou de uma Portaria do Ministro da Fazenda estariam, em última análise, examinando a constitucionalidade desses atos administrativos”.

Lembro que esta Primeira Turma, em recente julgamento ocorrido em sessão de 16 de abril de 2001, após acalorados debates, decidiu, por pequena maioria, que falece competência aos Tribunais Administrativos para negar efeitos a lei vigente, ao argumento de sua inconstitucionalidade, conforme faz certo o Acórdão nº CSRF/01-03.298.



Processo n.º : 11020.001669/90-27

Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

Com efeito, naquela oportunidade, em que também se examinava conclusão de acórdão no sentido de que não competia aos Conselhos de Contribuintes conhecer de matéria constitucional, pertinente ao mesmo art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, prevaleceu o entendimento, **com o qual comungo**, de que o julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno dos atos praticados pela própria Administração Tributária, apenas sob o prisma de legalidade e da legitimidade.

Esse pensamento há muito se encontrava bem delineado no Acórdão nº 103-10.834, de 14/11/90, do qual transcrevo o seguinte excerto do seu voto condutor:

“... O processo administrativo fiscal objetiva examinar se a administração, no exercício de suas atividades, agiu dentro dos parâmetros impostos pela legislação. Examina se, no caso específico, a lei foi obedecida. A liberdade de interpretação da lei fiscal, no processo administrativo, não extrapola os limites necessários e suficientes para aprender, em toda sua extensão, a amplitude do comando que emana da norma interpretada. Pode-se dizer, de certa forma, que no processo administrativo fiscal se julga o procedimento da administração, se este se pautou dentro dos limites que a lei lhe impõe. Se para atingir corretamente esse objetivo tornar-se necessário o exame profundo e amplo da norma legal, para melhor interpretá-la e aplicá-la, esse exame não extrapola os limites da busca e compreensão correta do seu alcance. O exame da validade ou não da norma diante da Constituição escapa a esse objetivo, e portanto está fora do âmbito de competência do processo administrativo fiscal. (grifei)

É o que ensina THEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTE (“CURSO DE DIREITO ADMINISTRATIVO”, Livraria Freitas Bastos S.A Rio, 10ª Edição, págs. 340 e 341):

“Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.

Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da

Processo n.º : 11020.001669/90-27

Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditaram à administração pública a prática desses atos. "

Esta característica do processo administrativo fiscal se subordina ao princípio da legalidade objetiva que o rege, e que é assim descrito por HELY LOPES MEIRELES ("O PROCESSO ADMINISTRATIVO – TEORIA GERAL, PROCESSO DISCIPLINAR E PROCESSO FISCAL", in "DIREITO ADMINISTRATIVO APLICADO E COMPARADO", Editora Resenha Universitária, São Paulo, 1979, Tomo I, págs. 37 a 56, e "DIREITO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO", Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 13ª Edição, 1987, págs. 579 a 596):

"O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como o recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há que embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade."

A apreciação de matéria constitucional por tribunal administrativo configura, pois, verdadeira subversão de sua missão institucional, seja porque disvirtua o seu caráter de órgão revisor dos atos praticados pela administração tributária, seja porque invade competência atribuída por nosso ordenamento jurídico a outra esfera de Poder.

A competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes deve ser exercida com cautela, pois a constitucionalidade das leis deve ser presumida. Assim, consoante esclareceu a Procuradoria da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CRF nº 439/96, *"apenas quando pacificada (...) a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa"*.

Nesses casos, portanto, ao decidir com base em precedentes judiciais, os Conselhos de Contribuintes estarão se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. De forma



Processo n.º : 11020.001669/90-27

Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

contrária, estarão exercendo competência que não lhe diz respeito, vez que atribuída ao Poder Judiciário.

Com efeito, em face do nosso ordenamento jurídico, o exame da constitucionalidade de lei compete privativamente ao Poder Judiciário e, em particular, com grau de definitividade, ao Supremo Tribunal Federal.

Não há, pois, que se falar em cerceamento do direito de defesa se a Câmara de Conselho de Contribuintes deixa de enfrentar argumentos do contribuinte tendentes a demonstrar a inconstitucionalidade de norma legal, uma vez que essas questões (constitucionais) podem ser suscitadas em juízo (art. 5º, XXXV, CF).

Muito embora alguns doutrinadores, como Ruy Barbosa Nogueira, sustentem que os órgãos judicantes fiscais *“podem e têm o dever de examinar e estudar a lei e o regulamento em conjunto com o texto constitucional”* e que *“o órgão fiscal não deve e não pode aplicar a norma inconstitucional”* (em *“Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias”*, tese para concurso, Editora Revista dos Tribunais, página 31), tributaristas de renome há, que entendem que no julgamento administrativo não é possível se afastar norma legal vigente.

Veja-se a propósito a conclusão do Professor Hugo de Brito Machado, em sua obra *“Mandado de Segurança em Matéria Tributária”*, Editora Revista dos Tribunais, páginas 302/303:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.” (negritei)

Observe-se que essa impossibilidade encontra fundamento no fato de que **as decisões administrativas quando favoráveis aos contribuintes são definitivas**, não

Processo n.º : 11020.001669/90-27

Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

mais comportando, geralmente, qualquer discussão na esfera judicial, por absoluta falta de previsão legal para tanto.

Afinal, como admitir que a União ingresse em juízo para questionar entendimento jurídico adotado por órgão integrante de sua própria estrutura?

Diferentemente, no âmbito do Poder Judiciário, as **decisões proferidas por juízes**, declarando a inconstitucionalidade de determinada norma legal, **não são definitivas**, pois, sujeitas ao reexame necessário, são submetidas, via de regra, ao crivo do Supremo Tribunal Federal, guardião maior da Constituição.

Com a devida vênia do Professor Ives Gandra da Silva Martins, parece que o douto tributarista não conhece bem o organograma da administração pública federal, ao afirmar em Seminário realizado em Brasília em julho de 1999, dirigido aos Conselheiros dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

"A meu ver, sujeita-se a autoridade julgadora que afasta argumentos de inconstitucionalidade, sob a mera alegação de que não lhe compete decidir sobre estas matérias, a ser enquadrada – desde que se revele efetivamente inconstitucional a norma aplicada – no direito de regresso do Estado, pelos prejuízos que causar ao Erário, se for este acionado pelo contribuinte prejudicado.

E, à evidência, o próprio contribuinte poderá pedir seu afastamento, em ação popular, por ter-lhe aplicado norma inconstitucional, negando-se a examinar a questão suscitada". (grifei)

Com efeito, o que a Suprema Corte vem reiteradamente decidindo é o direito de o **Poder Executivo** deixar de cumprir leis que entenda inconstitucionais (RTJ 2/386; RTJ 12/49; RTJ 33/330; RTJ 36/382).

Ora, Poder Executivo, entenda-se o seu Chefe, no particular, o **Senhor Presidente da República**.



Processo n.º : 11020.001669/90-27

Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

Os Conselhos de Contribuintes não são órgãos vinculados à **Presidência da República**, pois se encontram inseridos na estrutura organizacional do Ministério da Fazenda.

Com razão então o acórdão ora hostilizado quando ressalta (fl. 418):

“No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.”

De outra parte, com todo o respeito, uma norma pode se revelar “efetivamente”, ou mesmo flagrantemente, inconstitucional para um juiz e não sê-lo para outro.

Veja-se, a propósito, a apertada votação no julgamento da inconstitucionalidade dos conhecidos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449, de 1988, pelo E. Supremo Tribunal Federal (RE nº 148.754-2/RJ).

É de se perguntar então: como deve proceder a União (Fazenda Nacional) na hipótese de o Excelso Pretório vir a declarar a constitucionalidade de norma legal, cuja aplicação foi negada por Conselho de Contribuintes sob o fundamento de ofensa ao texto constitucional?

Esta e outras indagações são de difícil resposta.

Por fim, lembro que o Professor Hugo de Brito Machado, respondendo a questões suscitadas por ocasião do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, coordenado pelo Professor Ives Granda da Silva Martins, sustentou que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei “que não teve sua inconstitucionalidade

Processo n.º : 11020.001669/90-27

Acórdão n.º : CSRF/01-03.620..

declarada pelo STF", e que a autoridade administrativa não pode aplicar a lei, e se o faz, responde pelo dano porventura daí decorrente, "apenas se sua inconstitucionalidade já foi declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já foi suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso."

De se negar provimento, portanto, ao recurso especial da contribuinte.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e de NEGAR provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

É como voto.

Sala das Sessões(DF), 06 de novembro de 2001



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - RELATOR

VOTO VENCEDOR

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator designado :

Inicialmente, peço vênia para discordar do ilustre relator, a quem tantas vezes tive a honra de acompanhar pelo brilhantismo e profundidade dos argumentos então apresentados, no que respeita a sua afirmação de que Conselhos de Contribuintes são incompetentes para apreciar matéria de ordem constitucional.

Trata-se de questão muito controversa, na Doutrina e na Jurisprudência, e que tem provocado calorosos debates tanto nos Conselhos de Contribuintes como na Câmara Superior de Recursos Fiscais, e que precisa ser examinada com os necessários temperamentos jurídicos.

Compete aos Conselhos de Contribuintes julgar, em segunda instância os litígios fiscais referentes aos tributos que lhes são específicos, segundo o respectivo Regimento Interno aprovado pelo Ministro da Fazenda.

Como se sabe o litígio se instaura com a impugnação pelo sujeito passivo da exigência fiscal formalizada no auto de infração ou notificação de lançamento (arts. 9º e 14 do Decreto n. 70.235, de 06/03/72).

A impugnação, portanto, é o instrumento que o Direito concede ao cidadão, na posição de contribuinte, para defender-se de uma exigência do fisco.

E essa defesa na Constituição de 1988, também chamada de Constituição Cidadã, pelo seu compromisso com a cidadania, deve ser a mais ampla possível, tanto no processo judicial como no processo administrativo. A referida Constituição assegura em seu art. 5º, dentre outras garantias, a do inciso LV, consistente no contraditório e ampla defesa.

Dizem os dispositivos:



CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL:

"Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;"

A esta altura já se pode perceber que não se pode negar ao contribuinte o direito de defender-se com base na Constituição do seu País sob pena de ferir o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa. Se a exigência está em desacordo com as normas constitucionais, tem o contribuinte o direito de invocá-la em sua defesa. E o Conselho de Contribuintes ao deparar-se com essa realidade tem o dever de compor o litígio em favor do contribuinte. E ao assim fazê-lo não estará julgando a lei inconstitucional, mas aplicando o Direito de que a lei é ou deve ser o instrumento, e, por isso, deve ser interpretada de acordo com ele. Está-se, então, decidindo um caso concreto, posto sob julgamento, e, jamais, julgando a constitucionalidade da lei.

Não há a menor dúvida de que só o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei, dando a Suprema Corte a palavra final. É, antes de tudo, uma questão escolar.

Mas, como se disse, no processo administrativo fiscal, julga-se um litígio em que é dado ao contribuinte o direito de defender-se amplamente. E como defender-se amplamente se não puder abrigar-se sob o manto constitucional, dizendo que um seu direito ou garantia constitucional lhe está sendo violado?

Se o contribuinte tem direito ao contraditório e ampla defesa não se pode suprimi-los, através do argumento simplista de que o Conselho não pode declarar a inconstitucionalidade da lei ou de outras expressões equivalentes, posição cômoda e confortável para descartar-se do direito/dever de julgar o feito em

Processo nº : 11020.001669/90-27
Acórdão nº : CSRF/01-03.620

face do Direito. E isso porque tal posicionamento faz com que o direito do contribuinte seja ignorado, levando-o à descrença nas instituições incumbidas da distribuição da justiça administrativa. Por outro lado, leva a Fazenda Nacional a perseverar na exigência de um tributo indevido com a inevitável sucumbência dela em Juízo, cujo ônus, não raro, atinge valores elevados. A Fazenda não recebe o tributo e ainda arca com os ônus da sucumbência. Além do tombo, o coice.

Há uma acentuada preocupação com a dispensa de tributos de juridicidade duvidosa, já que, em sua constituição, princípios da Lei Maior ficaram a margem, na interpretação do Direito (como se isso fosse possível num país de índole democrática), e não se leva em conta a asfixia crescente do poder Judiciário com questões dessa natureza, o sofrimento desnecessário do sujeito passivo e o ônus da sucumbência, que fica com a Fazenda Nacional.

O fato de o Conselho de Contribuintes examinar matéria constitucional, não significa que haverá necessariamente o cancelamento do tributo em discussão, uma vez que o contribuinte pode não ter razão em seu apelo, e não conseguir sucesso.

Quando duas leis parecem conflitar, cabe ao hermeneuta dar a interpretação e solução mais condizente com o Direito, recorrendo aos princípios gerais de interpretação. E nesse trabalho irá aplicar uma e deixará, "ipso facto" de aplicar a outra.

Se o conflito se faz entre uma norma constitucional e uma lei ordinária, cabe ao aplicador da lei privilegiar a primeira em detrimento da segunda.

Não existe no ordenamento jurídico nenhum mandamento legal que diga o oposto.

E se os Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes, ao lhe atribuir a competência de dirimir os litígios entre o fisco e o contribuinte, não lhe estreita o caminho, até mesmo por respeito à Carta Magna, os Conselhos não

Processo nº : 11020.001669/90-27
Acórdão nº : CSRF/01-03.620

devem omitir-se em face do que estabelece o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

O consagrado tributarista Ricardo Mariz de Oliveira e o Dr. Francisco Bianco, no trabalho intitulado "A Questão da Apreciação da Constitucionalidade de Lei pelos Conselhos Federais de Contribuintes, publicado na obra Processo Administrativo Fiscal, 2º Volume, págs.119/128, Dialética-São Paulo-1997, trataram essa matéria de forma objetiva e profícua, merecendo transcrição os seguintes excertos:

"Inicialmente, é preciso lembrar que a obrigação tributária está adstrita ao princípio da legalidade. Isso quer dizer que é impossível "exigir tributo sem lei que o estabeleça" (art. 150, I, da CF); e que somente a lei é que pode estabelecer a definição do fato gerador, bem como a fixação da alíquota e da respectiva base de cálculo (art. 97 e incisos do CTN).

Pois bem. Se o nascimento da obrigação tributária decorre da lei, a identificação do ilícito fiscal pela autoridade administrativa somente será possível através do exame da lei que instituiu o tributo supostamente devido.

É através da correta aplicação da norma jurídica ao fato que se verificará o nascimento ou não da obrigação tributária. E o ilícito fiscal nada mais é do que a incorreta aplicação da norma ao fato."

.....
"Como se vê, por decorrência do princípio da legalidade, que rege o nascimento da obrigação tributária, todo o processo administrativo fiscal federal está permeado de remissões aos dispositivos legais que fundamentam a exigência do tributo discutido.

E os três Conselhos Federais de Contribuintes, na forma de seus regimentos internos, têm todos eles por função "julgar os recursos voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação" referente aos impostos que competem a cada um deles."

Confira-se o art. 8º do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MEFP nº 537, de 17.07.92; o art. 8º do Regimento Interno do Segundo Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MEFP nº 538, de 17.07.92; e art. 8º do Regimento Interno do Terceiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº MEFP nº 539, de 17.07.92. Ora, a definição de "legislação tributária" encontra-se no art. 96 do CTN, que tem a seguinte redação:

"Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas

complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

Como se vê, legislação tributária é o gênero do qual as leis são as espécies. E a Constituição Federal não deixa de ser uma lei, ainda que tenha a natureza de norma de estrutura e não de comportamento, na definição de Paulo de Barros Carvalho (“Curso de Direito Tributário”, Saraiva, São Paulo, 1995, p.86).

Daí porque é forçoso concluir que as normas de Direito Tributário contidas na Constituição Federal também integram o conceito de “legislação tributária” de que trata o art. 96 do CTN.

Nesse sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes (“Compêndio de Direito Tributário”, Forense, Rio, 1987 sustenta que:

“A lei aqui, como fonte principal, direta e imediata do direito, é genérica, englobando as diversas modalidades de formas em que se possa revestir, desde a norma ápice (Constituição) até a mais simples. Lembra Themístocles Brandão Cavalcanti que na palavra lei está compreendida ‘toda a escala de normas, na sua hierarquia, desde a Constituição até as mais elementares, que completem, em ambientes e raios de ação cada vez mais restritos, as normas jurídicas da mais alta hierarquia’. Lei, portanto, é palavra utilizada como sinônimo de legislação, de “jus scriptum””.(p.350)

Também Aliomar Baleeiro, no seu “Direito Tributário Brasileiro”, Forense, Rio 1983, p.402, ao comentar o art. 96 do CTN começa sustentando que, como “leis”, não devem ser entendidas apenas as leis ordinárias, em sentido estrito. E mais adiante conclui que:

“No Brasil, pelas peculiaridades técnico-financeiras de nossa Constituição – a atual e as anteriores – como assinalou Giulian Fonrouge, ela deve ser considerada como fonte do Direito Tributário”. (p. 404)

E Ruy Barbosa Nogueira (“Curso de Direito Tributário”, Saraiva, São Paulo, 1989, p.60) reconhece também que a Constituição é fonte forma do Direito Tributário”.

Desse modo pode-se concluir que na legislação reguladora do processo administrativo fiscal federal não há nenhum dispositivo específico que vede a aplicação de normas ou princípios de natureza constitucional nos casos apreciados pelos Conselhos Federais de Contribuintes.”

A seguir, Ricardo Mariz de Oliveira relaciona acórdãos favoráveis à corrente que simplesmente nega competência ao Conselho o exame de matéria constitucional, de um lado, e de outro, acórdãos que a acolhem quando o Poder

Processo nº : 11020.001669/90-27
Acórdão nº : CSRF/01-03.620

Judiciário já se tenha pronunciado de forma reiterada sobre a matéria, e ainda os que negaram eficácia à lei por ferir princípios constitucionais, como os da legalidade, da anterioridade e anualidade.

O ilustre tributarista, por entender que quem melhor resumiu essa questão foi o Conselheiro Antonio da Silva Cabral, ao relatar o acórdão nº CSRF/01-0866, de 14.04.1989 – D.O.U. de 12.06.1990, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, destacou desse voto os seguintes excertos:

“Acrescenta a recorrente que ‘não é da competência dos Conselhos de Contribuintes a declaração de inconstitucionalidade de Decretos-lei ou quaisquer outros atos legislativos. De fato, só o Poder Judiciário é que pode, por via direta ou indireta, declarar tal inconstitucionalidade’.

Também aqui se equivoca a Fazenda Nacional. Em primeiro lugar, a Câmara recorrida em momento algum declarou a inconstitucionalidade do art. 21 do Decreto-lei nº 2065/83. Deteve-se apenas na análise do caso concreto, entendendo que esse artigo se aplica a partir da vigência da lei. É comum nos meios fazendários, confundir-se declaração jurisdicional de inconstitucionalidade de lei, que é apanágio do Poder Judiciário, com aplicação de princípio constitucional, que nada mais é do que a aplicação do princípio da legalidade ao caso concreto.

No caso em julgamento, a Câmara recorrida simplesmente aplicou o art. 21 do DL nº 2065/83 em consonância com o princípio constitucional da irretroatividade da Lei, que consta do art. 153, parágrafo 3º, da Carta Magna. Se a missão do Conselho de Contribuintes, consoante consta do art. 8º, do Regimento Interno ao qual está submetida a Câmara recorrida, é aplicar a lei tributária, o Colegiado se portou dentro do que lhe manda o Regimento, já que sendo a Constituição a lei das leis deverá ser ‘aplicada’ em primeiro lugar.

No caso, teve razão a Câmara recorrida, pois a Administração vinha ferindo o ato jurídico perfeito, mediante aplicação equivocada do DL nº 2065/83”. (n.g.)

Parece evidente que o Conselho tem bem claro que o controle da constitucionalidade da lei ou dos atos normativos é da competência exclusiva do Poder Judiciário (Adin 221-0). Tanto que em nenhuma decisão o Conselho procurou usurpar o monopólio do Poder Judiciário de controle jurisdicional, assegurado pelo art. 5º, inciso XXXV, da Constituição. Isso porque o Conselho jamais declarou a inconstitucionalidade de lei, que é função específica e exclusiva da maioria absoluta dos membros dos tribunais judiciais (art. 97 da CF).

Mas em alguns casos, o Conselho reconheceu que, em determinada situação concreta, a norma que deveria reger o nascimento da obrigação tributária estava eivada de algum vício que lhe retirava a eficácia ou limitou a sua eficácia no tempo.”

Processo nº : 11020.001669/90-27
Acórdão nº : CSRF/01-03.620

Esse trabalho deixa claro, como se disse no início desse voto, que dispositivo legal algum impede o Conselho de examinar o crédito tributário exigido e resistido, a partir do nascimento ou não da obrigação tributária, interpretando-se o fundamento legal apontado dentro da sistemática jurídica em que ela se insere para que se possa examinar da legalidade, em seu sentido amplo, da pretensão fiscal. E que não se pode confundir declaração de inconstitucionalidade de lei com a aplicação de princípio constitucional, que nada mais é do que a aplicação do princípio da legalidade ao caso concreto. E deixou claro, também, que desse entendimento comunga uma plêiade de grandes juristas como Paulo de Barros Carvalho, Bernardo Ribeiro de Moraes, Themístocles Brandão Cavalcanti, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira, e muitos outros renomados juristas e magistrados, como se verá ao longo desse voto.

Antonio da Silva Cabral, em sua consagrada obra intitulada "Processo Administrativo Fiscal", Saraiva, 1993, págs. 62/63, desenvolve com mais detalhes o seu entendimento sobre a matéria, citando a opinião do prof. Ruy Barbosa Nogueira, em seu livro "Da interpretação e da aplicação das leis tributárias (p. 31 e segs):

"Os órgãos judicantes fiscais, como qualquer hermeneuta, no momento da interpretação, podem e têm o dever de examinar e estudar a lei e o regulamento em conjunto com o texto constitucional, pois os princípios tributários constitucionais condicionam a interpretação da legislação tributária, de tal forma que, muitas vezes, o sentido do texto legislativo ou regulamentar só é completo, só é possível, em cojugação com o texto constitucional. E mais adiante, acrescenta o Professor: "se do cotejo resulta ser inconstitucional a lei ou o regulamento, o órgão não deve e não pode aplicar a norma inconstitucional é ato inexistente, nenhum."

.....
"Ruy lembrou que, mais tarde, também o Pof. Ulhôa Canto haveria de adotar semelhante posição, ao escrever na Apresentação de seu Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário (Processo tributário, FGV, v .2, p.76 e 77): "No art. 9º, tomamos nítida posição contra certa corrente segundo a qual os órgãos julgadores não judiciais falece competência para deixar de aplicar as leis por inconstitucionais. É claro que só os tribunais integrantes do Poder Judiciário cabe declarar inconstitucionais as leis ou os atos de autoridades (art. 200 da Carta de 1946). Mas, do "mesmo modo que aos juízes singulares – que não tribunais – se reconhece o poder de deixar de aplicar leis que considerem atentatórias

à Constituição, sem violência do art. 200 citado, deve-se aceitar a possibilidade de assim procederem os órgãos administrativos, porque não se compreende que possam eles cotejar as normas de hierarquia menor para dar proeminência às mais relevantes, apenas no plano da lei ordinária, e não o possam em relação à Constituição.”

Aliás, Ruy Barbosa Nogueira, na citada obra, publicada pela Liv. E Ed. Jurídica José Bushatzki Ltda., S.P., 1974, pág. 35/36, assevera:

“Não existe nenhum princípio assente de que os órgãos administrativos não possam examinar a constitucionalidade das leis e regulamentos. Se não o pudesse, também não poderiam julgar e aplicar a legislação, posto que a legalidade começa com a Constituição que é a lei máxima e sem essa obediência não é possível a aplicação da lei ou do regulamento.”

Portanto, negar-se conhecimento de matéria constitucional é pôr-se acima da própria Constituição, fonte de todos os poderes, e que se irradia para todos os órgãos do Estado, dando-lhes legitimidade nas ações.

Os tribunais administrativos não podem é declarar a inconstitucionalidade de determinada lei, porque essa atribuição cabe exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal. No entanto, devem aplicar a norma constitucional em oposição a normas legais ou regulamentares por exercer função jurisdicional. É consabido que, atualmente, não se discute que os poderes legislativo, executivo e judiciário exercem todos eles, na sua administração, ação normativa, executiva e de controle dos seus próprios atos.

Neste passo, é de grande importância, para o esclarecimento da questão, reproduzir trecho do voto do Ministro Humberto Gomes de Barros, relator, no Resp nº 23.121-1 – GO:

“...Qualquer preceito, de qualquer origem ou hierarquia há que se ajustar ao sistema constitucional.

Lei inconstitucional é nula. Não pode obrigar.

Diante de ato legislativo em que percebe ilegalidade a Administração coloca-se na alternativa:

- a) executa a lei, desprezando a Constituição;
- b) b) homenageia a Constituição, desconhecendo o preceito legal.

Parece-me que esta última opção é a correta”.

Processo nº : 11020.001669/90-27
Acórdão nº : CSRF/01-03.620

E encerra seu voto, transcrevendo arguta observação do grande jurista e mestre do direito, Francisco Campos, nos seguintes termos:

“...os tribunais só opinam mediante provocação. Assim, cada um dos Poderes do Estado vê-se na contingência de efetuar o controle imediato da constitucionalidade. Do contrário, estar-se-iam esses poderes relegando-se à inércia e fugindo de sua responsabilidade para com o Estado de Direito.”

Em voto-vista, nesse mesmo julgamento, o Ministro Milton Pereira concluiu que a Administração Pública pode negar aplicação a lei que considere inconstitucional. Em seu voto perfila argumentos de Caio Tácito, Luiz Gallotti, Francisco Campos, Adroaldo Mesquita, Themístocles Brandão Cavalcanti e de Miranda Lima que, em minucioso estudo sobre o tema, cita o entendimento de Lúcio Bittencourt (O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis, Ed. Revista Forense, Rio, 1949), Carlos Maximiliano (Comentários à Constituição Brasileira, Ed. Da Livraria do Globo, P. Alegre, 1929), Seabra Fagundes (O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, Ed. Ver. Forense, Rio, 1957), Ronaldo Poletti, Miranda Lima, dentre outros.

A respeito da presunção da constitucionalidade das leis, o Ministro Milton pereira transcreve em seu voto, trecho do parecer de Miranda Lima, então Consultor do Ministério da Justiça, no sentido de que o Executivo tem o direito-dever de negar aplicação à lei que entenda inconstitucional, apesar da presunção da constitucionalidade das leis, pois tal ilação não leva à conclusão necessária de que a lei, sempre, seja conforme a Lei Maior, ou que não possa no todo ou em parte afronta-la. A própria Lei Fundamental prevê a hipótese de sua desobediência, intencional ou tencionalmente, tanto é que disciplina a declaração de inconstitucionalidade da lei e a suspensão de sua execução pelo Senado, daquela que, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, seja declarada inconstitucional.

Com efeito, apesar de todos os cuidados que se deve tomar na elaboração de leis, medidas provisórias, decreto e atos normativos, a dinâmica de sua aplicação revela um número considerável de conflitos com a Lei Maior.

Processo nº : 11020.001669/90-27
Acórdão nº : CSRF/01-03.620

O mesmo mestre Francisco Campos dizia que “recusar ao Poder legislativo e ao Poder Executivo a faculdade de interpretar a Constituição e, em virtude de sua interpretação, tomar decisões, seria instalar, nos dois grandes motores da vida política do país, ou do Estado, o princípio da inércia e da irresponsabilidade, paralisando seu funcionamento por um sistema de frenação e obstrução permanentes. Daí a conclusão de que esses Poderes não são apenas autorizados, mas necessitados e compelidos a julgar por si mesmos a constitucionalidade de seus atos (Cfr. Recurso em Mandado de Segurança nº 15.015-SP RtJ 36/383”).

E aqui se impõe uma conclusão.

Se ao Poder Executivo é reconhecido o direito-dever de não aplicar leis contrárias aos princípios estabelecidos na Constituição Federal, como tem a Suprema Corte reconhecido em diversas oportunidades, como demonstrou exaustivamente o Ministro Milton Pereira em seu voto-vista, e se os Conselhos de Contribuintes, na esfera do Poder Executivo, são os órgãos incumbidos de dirimir conflitos entre o fisco e o contribuinte com a aplicação do princípio da legalidade, parece-me indubitoso que, no caso concreto tem ele o dever de assegurar ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa, inclusive com abrigo na Carta Magna, em face de falhas no dispositivo invocado como fundamento legal que contrariam a Lei Maior. E, mais ainda, se diga em relação à Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja competência de uniformizar as decisões dos Conselhos de Contribuintes, se faz através do recurso especial, previsto em seu Regimento. Vale lembrar que o julgamento desse recurso, que era da competência do Ministro da Fazenda, foi transferido para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo Decreto nº 83.304, de 28/03/79, que a criou para esse efeito (art. 1º e par.ún.), revogando, inclusive, o disposto no § 1º do art. 37 do Decreto nº 70.235/72, que mandava que os recursos especiais dos Procuradores Representantes da Fazenda Nacional fossem feitos ao Ministro da Fazenda (art.8º).

Não há dúvida que, nessa atividade jurisdicional, o tribunal administrativo deve cercar-se de cuidados especiais na aplicação do Direito ao caso

5-341
Processo nº : 11020.001669/90-27
Acórdão nº : CSRF/01-03.620

concreto, sob o seu julgamento, sem, contudo, deixar de considerar todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, em sua defesa, cancelando o crédito tributário constituído em desacordo com a Lei Maior.

Neste passo, merece transcrição excerto de NOTA-PGFN/CRF/Nº00010/96, da lavra do Dr. Luiz Fernando Oliveira de Moraes, então Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovada pelo Coordenador de Representação Extrajudicial da Fazenda Nacional e do Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional:

“No âmbito dos Conselhos de Contribuintes, são também freqüentes as lides em que tais matérias, pacificadas pela iterativa jurisprudência do STF, ocorrem, mas, à falta de uma orientação normativa, os processos seguem o seu curso normal, com intimação do Procurador para recorrer e eventualmente com interposição de recurso de decisões não-unâimes, em que os votos vencidos são proferidos por conselheiros ainda apegados à convicção de que a instância administrativa não pode pronunciar-se sobre tema constitucional.”

A propósito de reminiscência de palestras ministradas por doutrinadores consagrados, sob os auspícios da Escola de Administração Fazendária, com a colaboração da Confederação Nacional do Comércio, não se pode esquecer também o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins, indiscutivelmente, um dos maiores conhecedores do Direito Tributário Brasileiro, no sentido da prevalência das normas constitucionais invocadas pelos contribuintes, no exercício de seu direito de defesa, muito particularmente do direito do contraditório e da ampla defesa.

Na mesma série de palestras, o Dr. Gilmar Ferreira Mendes, então Procurador da República, e hoje Ministro da Suprema Corte, também manifestou entendimento, no mesmo sentido.

E também a brilhante aula inaugural do Curso de Especialização em Direito Tributário mantido pela Escola de Administração Fazendária, ainda em andamento, e que foi ministrada pelo Professor Josaphat Marinho, em que

Processo nº : 11020.001669/90-27
Acórdão nº : CSRF/01-03.620

proclamava o direito-dever dos julgadores administrativos de darem sempre prevalência à Constituição do País em seus julgados.

É o mínimo que se pode oferecer ao contribuinte que, pagando impostos, contribui para o engrandecimento do País e a manutenção dos poderes do Estado, e não pode ter os seus direitos constitucionais ignorados, para aumentar a receita do fisco, quando é consabido que a carga tributária no Brasil é uma das maiores do planeta.

Por fim, como ficou claro nos ensinamentos dos doutos do Direito citados neste voto, a expressão "legislação tributária" alberga primacialmente os princípios constitucionais aplicáveis aos tributos. Vale dizer que é a ela que se vincula primeiramente a atividade administrativa de lançamento.

No caso concreto, a empresa autuada argüiu a inconstitucionalidade do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/88, argumento não conhecido pela primeira instância, e, tampouco, na segunda instância, quando o contribuinte sustentou a nulidade da decisão do julgador singular, por cerceamento do seu direito de defesa.

Óbvio que a Câmara não poderia, como não pode, declarar inconstitucionalidade de lei, o que somente o Judiciário pode fazer, mas tinha e tem o direito-dever de apreciar a conformidade da lei com os princípios constitucionais que o contribuinte diz vulnerados, e compor a lide de acordo com a livre convicção de seus membros.

Na esteira dessas considerações, dou provimento parcial ao recurso para que a Câmara de origem aprecie o apelo do contribuinte, na parte não conhecida por ela, ao argumento de que lhe falece competência para apreciação da matéria constitucional.

Sala das Sessões-DF, em 06 de novembro de 2002.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR