



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 11040/000.587/89-93

Sessão de 19 de fevereiro de 19 91

ACORDÃO Nº 103-11.039

Recurso nº: 58.222 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL EX: DE 1989

Recorrente: PENEDO - CONSTRUÇÃO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

Recorrida: DRF EM PETOLAS - RS

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS- A atividade do órgão administrativo de julgamento, como na espécie o Conselho de Contribuintes, limita-se à aplicação do direito, diante dos fatos de repercussão tributária, em face das normas infraconstitucionais, nunca em contraste com o figurino constitucional, posto que a Bíblia jurídica pátria reserva ao poder judiciário o mister do controle da constitucionalidade.

MULTA DE OFÍCIO-Aplica-se a multa do art. 728, inciso II, do RIR/80, sobre a contribuição social lançada de ofício, pela entrega intempestiva da declaração de rendimentos, após o início do procedimento fiscal.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, PENEDO - CONSTRUÇÃO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira(Relator) e Victor Luis de Salles Freire. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões(DF)., em 19 de fevereiro de 1991.

MARCIO MACHADO CALDEIRA

PRESIDENTE E RELATOR
DESIGNADO


Visto em ZAINITO HOLANDA BRAGA
Sessão de: 25 JUN 1992

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

Participaram ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiro
DÍCLER DE ASSUNÇÃO, CARLOS EMANUEL DOS SANTOS PAIVA (SUPLENTE), MARI
DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO. Ausente por motivo justificado
Conselheiro ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA.

Recurso nº 58.222

Acórdão nº 103-11.039

Recorrente: PENEDO-CONSTRUÇÃO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

R E L A T Ó R I O

PENEDO-Construção, Indústria e Comércio Ltda., com sede em Pelotas, RS, na Rua Almirante Barroso nº 3090, inscrita no CGCMF sob nº 87.201.588/0001-20, inconformada com a v. decisão de fls., dela recorre a este Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma integral.

Exige-se nestes autos crédito tributário relativo à contribuição social sobre o lucro líquido auferido no exercício financeiro de 1989, período-base de 1988, na forma da Lei nº 7.689/88.

Na impugnação de fls., a Autuada sustentou que, tendo sido a lei instituidora da contribuição social publicada em dezembro de 1988, a sua eficácia ficou suspensa por 90 dias (CF/88, art. 195, § 6º), não podendo, daí, incidir sobre lucro apurado em 31.12.88. Logo, impregnada da inconstitucionalidade a cobrança do Fisco. Ao demais, não seria devida a multa de 50% sobre a matéria dita tributável, consoante art. 728, II, do RIR/80, pois a empresa teria entregue espontaneamente a declaração, inexistindo lançamento de ofício.

À fl. 17 o fiscal autuante propôs a manutenção do crédito tributário em questão.

Entendendo ser descabido na esfera administrativa o exame de constitucionalidade de lei, cuja competência exclusiva seria do Poder Judiciário, o r. julgador a quo deu por procedente o lançamento de fls., mantendo, ainda, a multa de ofício cobrada (50%), sob o argumento de que a entrega da declaração deu-se após o início da ação fiscal, de forma extemporânea, tendo sido a Autuada notificada do lançamento às fls. 03.

Irresignada, a contribuinte interpôs o presente recurso repisando a argumentação de primeiro grau.

É o relatório.



V O T O V E N C E D O R

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator;

Como visto no relatório do ilustre Conselheiro Dr. Lu Alberto Cava Maceira, o presente procedimento refere-se à cobrança de Contribuição Social sobre o lucro líquido auferido no exercício financeiro de 1989, ano-base 1988, do qual discorda o recorrente argumentando a inconstitucionalidade desta cobrança, bem como da aplicação da multa do art. 728, II, do RIR/80, em virtude de ter entregue espontaneamente sua declaração de rendimentos.

Discordo, "data venia", do voto do relator sorteado, acolhendo as argumentações do recorrente, uma vez que a competência para apreciar a constitucionalidade das leis é restrita ao poder judiciário. Assim tem se manifestado as diversas Câmaras deste Conselho em uniforme jurisprudência.

Nestes sentido é o Acórdão nº 104-5.938, de 19.05.87 cujo voto condutor é de lavra do ilustre Conselheiro Dr. Waldyr Pires do Amorim, pelo que peço vênia para transcrever os seguintes trechos:

"Premissa máxima venia" não concordo com o ilustre causídico porque a autoridade monocrática, amparando-se no magistério de Ruy Barbosa Nogueira, conclui que "A presunção material é que o legislativo ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente a questão (...)

Concordo, "data venia", com o entendimento da autoridade monocrática. A autoridade administrativa que integra os quadros do Poder Executivo deve aplicar a legislação vigente aos casos submetidos ao seu julgamento, salvo declaração de inconstitucionalidade apurada conforme o procedimento preconizado nos artigos 169 a 179 do Regimento Interno ao Supremo Tribunal Federal. Assim, no meu entender, o Recorrente não estaria inerte para enfrentar a exigência Tributária que impugna, só que o seu direito deveria ser posto perante o Poder próprio, no caso o Poder Judiciário."

Themístocles Brandão Cavalcante (Curso de Direito

Acórdão nº 103-11.039

nistrativo, livraria Freitas Bastos, 10ª Ed., pg. 340/341, ensina que:

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

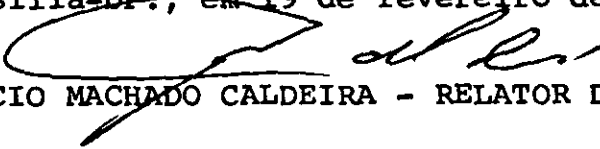
Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro a esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, vedado, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou não da conveniência que ditaram à administração pública a prática desses atos".

Desta feita, a atividade do órgão administrativo de julgamento, como na espécie o Conselho de Contribuintes, limita-se à aplicação do direito, diante dos fatos de repercussão tributária, em face das normas infraconstitucionais, nunca no pertinente ao contraste com o figurino constitucional, posto que, a Bíblia jurídica pátria reserva ao poder judiciário o mister do controle da constitucionalidade quer pela via incidental, ou de excessão, quer pela ação direta.

Quanto à aplicação da multa de 50%, prevista no art. 728, inc. II, do RIR, correto foi o procedimento fiscal, uma vez que, ao contrário do afirmado pelo sujeito passivo, sua declaração de rendimentos foi entregue após intimado para tal, conforme doc. acostado às fl. 01.

À vista do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 19 de fevereiro de 1991.


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA - RELATOR DESIGNADO-

Acórdão nº 103-11.039

V O T O V E N C I D O

Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, Relator.

Recurso tempestivo, dele conhecido.

Como se viu em relatório, duas são as matérias objeto deste apelo.

Cuida-se, prima facie, da inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei nº 7.869/88 e que pretendia incidir já sobre o lucro apurado no balanço de encerramento do período-base de 1988.

Não resta dúvida que o tema, em sede administrativa, apresenta entraves preliminares, que certa parcela da doutrina sempre quis erguer como um dogma e, assim, não sujeito a evolução. Mas os eminentes colegas sabem que o Direito é uma ciência social. A dinâmica e evolução do pensamento, assim como em qualquer ciência de raiz social, é da essência do próprio Direito.

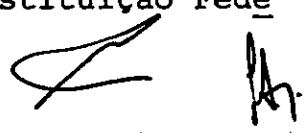
Em que pese as críticas, não posso, como aplicador da lei, furtar-me às transformações e evoluções da sociedade, que hoje reclama uma postura obediente à Lei Maior, consagrando o verdadeiro Estado de Direito que pretendemos construir.

O império da lei e da ordem exige, sobretudo, o respeito à letra e espírito da Constituição Federal.

É nesta linha que irei, brevemente, demonstrar a possibilidade de o Poder Executivo deixar de aplicar a lei que julgue inconstitucional.

De há muito indaga-se: ao Poder Executivo é possível deixar de aplicar lei que entenda inconstitucional? E a resposta é de ser afirmativa.

Refira-se, desde logo, que todos os Poderes da União devem estrita e severa obediência aos ditames da Constituição Fede



Acórdão nº 103-11.039

ral. Esta é a pedra basilar de toda a organização sócio-político-econômico-jurídica de uma sociedade que se pretende livre e democrática. Ou, nas palavras do ilustre jurista FÁBIO KONDER COMPARTO,

"Não haverá solução para os males econômicos e sociais deste País, enquanto não se firmar a convicção generalizada de que tudo deve partir do respeito escrupuloso às regras constitucionais." (Zero Hora, Porto Alegre, 09.04.90, Col. Frases, p.3).

A matéria não é nova, já tendo sido apreciada pelos próprios órgãos do Poder Executivo. O Ex-Consultor-Geral da República ADROALDO MESQUITA DA COSTA, emitiu o parecer 6.245-65, nº 184-4, de 07.05.65, assim ementado:

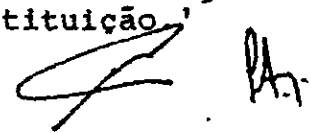
"Inconstitucionalidade. Cabe ao Executivo o direito de não executar lei que julgar inconstitucional e, aos particulares prejudicados com a não execução, o de pleitearem ao Judiciário, a proteção que lhes adviria da lei não executada." (Diário Oficial, Seção I, Parte I, junho de 1965, p. 5815)

No referido parecer, o eminente Consultor-Geral da República colaciona lições de juristas do porte de HELY LOPES MEIRELLES e CAIO TÁCITO. Confira-se:

"23. Hely Lopes Meirelles, em seu apreciado Direito Municipal Brasileiro, vol II, págs. 514-515, escreveu:

'O cumprimento de leis inconstitucionais tem suscitado dúvidas e perplexidade na doutrina e na jurisprudência, mas vem-se firmando o entendimento - a nosso ver exato de que o Executivo não é obrigado a acatar normas legislativas contrárias à Constituição ou a leis hierarquicamente superiores.

'Os estados de Direito, como o nosso, são dominados pelo princípio da legalidade. Isto significa que a Administração e os administradores só se subordinam à vontade da lei, mas da lei corretamente elaborada. Ora, as leis inconstitucionais não são normas jurídicas atendíveis, pela evidente razão de que colidem com mandamento de uma lei superior, que é a Constituição. Entre o mandamento da lei ordinária e o da Constituição deve ser atendido o desta e não o daquela, que lhe é subordinada. Quem descumpra lei inconstitucional não comete ilegalidade, porque estão cumprindo a Constituição.'



Acórdão nº 103-11.039

"25. Caio Tácito, de marcante atuação, quando de sua brilhante passagem por esta Consultoria, em comentário a esse luminoso acórdão, escreveu na Revista de Direito Administrativo, vol. 59, pág. 344:

'A compreensão de que o exame da constitucionalidade das leis não é monopólio do Poder Judiciário (embora sujeito a seu controle final) tem, pelo menos, dois precedentes respeitáveis na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

'I) Em acórdão relatado pelo ilustre Ministro Nélson Hungria, a unanimidade do Tribunal Pleno manteve o decreto do então Prefeito Jânio Quadros que declarou nulos e sem efeito, tendo em vista a inconstitucionalidade das leis estaduais em que se fundavam, atos administrativos que beneficiavam certos funcionários (Recurso de Mandado de Segurança nº 2.497, in Revista de Direito Administrativo, volume 42, página 230);

'II) Em acórdão, também unânime, relatado pelo ilustre Ministro Cândido Mota, o Tribunal Pleno manteve a recusa do Governador do Estado da Paraíba em executar a Lei Estadual nº 1.551, por entendê-la inconstitucional (Recurso de Mandado de Segurança nº 4.211, in Revista Trimestral de Jurisprudência, volume 2, página 386)'. (op. cit., p. 5817)

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou em Sessão Plenária sobre tal questão jurídica, como se pode constatar nos seguintes julgados:

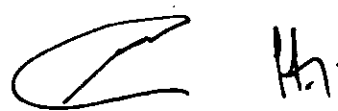
"Lei. Declaração de inconstitucionalidade. Competência dos Poderes Legislativo e Executivo. Recurso extraordinário.

"Os Poderes Legislativo e Executivo podem anular os seus próprios atos, quando inconstitucionais.

"Questões federais, para efeito do recurso extraordinário, são as que dizem respeito à retroatividade, ou aos conceitos de revogação, nulidade, inexistência ou ineficácia das leis." (RE 48.655, Rel. Min. LUIZ GALOTTI, 10.04.64. In: RDA, 78:269; grifou-se)

No seu voto o insigne Rel. Min. LUIZ GALOTTI coloca o seguinte argumento para acolher a tese consignada na ementa do acórdão, verbis:

"O Relator, Ministro Pedro Chaves, rejeitou a



Acórdão nº 103-11.039

arguição de inconstitucionalidade dos Decretos 3.806 e 3.807, de 6 de fevereiro de 1961.

"Quanto ao primeiro, que suspendeu a execução das leis publicadas no período de 14 de novembro de 1960 a 31 de janeiro de 1961, acentuou S. Exa. que o dever de zelar pela constitucionalidade das leis é imposto pela Constituição a todos os Poderes, donde não se impor a nenhum deles a obrigação de aplicar leis inconstitucionais, mesmo antes de haver o Senado suspenso a execução, por força de decisão definitiva do supremo Tribunal. Acrescentou que o direito-dever de suspender a execução de leis inconstitucionais, para exame, não tem sido desconhecido, pelo Supremo Tribunal, como se vê no julgamento no recurso de mandado de segurança nº 5.860, de que foi relator o Ministro Vilas-Boas." (op. cit., p. 274)

No julgamento do recurso de Mandado de Segurança nº 15.886, o saudoso ministro da Suprema Corte Federal, VITOR NUNES LEAL fez constar em seu voto que a jurisprudência daquela Corte vinha "reconhecendo ao Executivo a opção entre provocar a manifestação do Judiciário, ou não cumprir a lei que repute inconstitucional, e ao Legislativo a de anular leis ofensivas da Constituição. Vejam-se estes pronunciamentos do Supremo Tribunal, ou de alguns de seus Ministros, quase todos mencionados no parecer do Consultor-Geral e nas informações do Governo: representação nº 322 (1957), RTJ 3/760; recurso do mandado de segurança nº 4.211 (1957), RTJ 2/386; recurso do mandado de segurança nº 7.234 (1960), Revista de Direito Administrativo 59/336; representação nº 512 (1962), DJ 26.09.63, página 910; recurso extraordinário nº 55.718 (1964), RTJ 32/134; recurso de mandado de segurança nº 14.557 (1965), RTJ 33/336" (in RDA), 91:194-5, grifou-se).

O controle da constitucionalidade das leis não é um poder particular conferido aos Tribunais. Cabe a todos aqueles que aplicam ou interpretam as leis. Pelo princípio da hierarquia das leis, desde que se situa a constituição acima de todos os outros textos, ao aplicador ou ao intérprete se depara uma opção: se as normas colidem, opta-se entre a Constituição e a lei. Assim, quando o intérprete aplica a Constituição, não está infringindo a lei. Então, se existe incompatibilidade entre a lei e a Constituição, aplica-se esta e deixa-se de aplicar aquela.

Dentro da ordem jurídica, vigente, o certo é que o



Acórdão nº 103-11.039

Executivo é o órgão de execução a quem cabe o direito e o dever de administrar com os olhos voltados primeiro para a Constituição e, posteriormente, para a lei, que deverá sempre guardar, formal e materialmente, obediência àquela.

Na realidade, lei inconstitucional não é lei, nem poderá ser, como tal, considerada. O professor ALFREDO BUZAID, com sua propriedade de ex-Ministro da Suprema Corte, ensina que:

"Sempre se entendeu entre nós, de conformidade com a lição dos constitucionalistas norte-americanos, que toda a lei, adversa à Constituição, é absolutamente nula: não simplesmente anulável. A eivã de inconstitucionalidade a atinge no berço, fere-a ab initio. Ela não chegou a viver. Nasceu morta. Não teve, pois, nenhum único momento de validade." (Da Ação Direta de Inconstitucionalidade no Direito Brasileiro. p. 128)

Estou convencido, portanto, de que cabe aos órgãos julgadores administrativos examinar a inconstitucionalidade da lei desde que provocados pela parte interessada.

E é o caso dos autos.

Pois bem, a contribuição social foi trazida ao mundo jurídico pela Medida Provisória nº 22, de 06.12.88, depois transformada na Lei nº 7.689, de 15.12.88 (DOU 16.12.88), com a seguinte ementa:

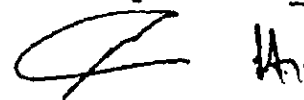
"Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências."

No art. 1º, preceituou:

"Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas destinada ao financiamento da seguridade social."

No art. 2º, fixou a respectiva base de cálculo:

"A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda."



Acórdão nº 103-11.039

"§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo:

"a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano."

No art. 3º, estabeleceu a alíquota aplicável:

"A alíquota da contribuição é de oito por cento.

"Parágrafo único - No exercício de 1989, as instituições referidas no art. 1º do Decreto-lei nº 2426, de 07.04.88, pagarão a contribuição à alíquota de doze por cento."

No art. 4º, definiu os contribuintes:

"São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária."

No art. 5º, estabeleceu a conversão da contribuição em número de OTN, em iguais moldes àqueles então vigentes para o imposto de renda, determinando mais seu pagamento em seis prestações mensais, iguais e consecutivas, expressadas em número de OTN, vencíveis no último dia útil de abril a setembro de cada exercício financeiro.

No art. 8º, como se possível fosse, assentou:

"A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988."

No art. 12, arrematou:

"Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação."

A teor dos precitados dispositivos da Medida instituidora da contribuição em comento, estaria ela fundada no art. 195 da Carta Constitucional, vazada nos seguintes termos:

"A seguridade social será financiada por toda



Acórdão nº 103-11.039

a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

"I - dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

"II- dos trabalhadores;

"III- sobre a receita de concursos de prognósticos.

"§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b."

Ora, se dos próprios termos da Medida Provisória se vê explícito destinar-se a contribuição social em apreço ao financiamento da seguridade social, eleitos a ela o mesmo fato gerador e base de cálculo do imposto de renda (previsto no art. 153, III, da CF), dita incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas, parece-me incontestável que, sob pena de manifesta e incontornável inconstitucionalidade já por afronta aos próprios arts. 195, § 4º, e 154, I, c/c o art. 153, III, da CF, a única base constitucional invocável a justificar a questionada contribuição seria, mesmo, o art. 195 da novel Carta.

De outra banda, que as aludidas contribuições sociais previstas no art. 195 tem-se como inseridas no sistema tributário nacional e sujeitas ao seu integral regramento, especialmente no que tange aos princípios gerais e às limitações do poder de tributar, exceto expressas ressalvas, não deixam a menor dúvida os §§ 4º e 6º do próprio art. 195, como por igual o caput do art. 149, inconcebível que seria supor na Legislação Constitucional, ressalvas ociosas quanto a não aplicação de dispositivos que à matéria por si só já seriam inaplicáveis.

A contribuição social no dito sistema se insere, devendo obediência aos mesmos princípios gerais e sujeitas às mesmas



Acórdão nº 103-11.039

restrições ao poder de tributar, exceto no que expressamente excepcionadas.

Assim sendo, a prosseguir-se no raciocínio, vê-se, no art. 34, do Ato das Disposições Transitórias da nova Carta Política, literalmente preceituado que:

"O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação da da pela Emenda nº 1 de 1969 e pelas posteriores.

"§ 1º - Entrarão em vigor com a promulgação da Constituição os arts. 148, 149, 150, 154, I, 156, III e 159, I, c, revogadas as disposições em contrário da Constituição de 1967, e das Emendas que a modificaram, especialmente seu art. 25, III.

"§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

"§ 4º - As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

"§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.

"§ 6º - Até 31 de dezembro de 1989, o disposto no art. 150, III, b, não se aplica aos impostos de que tratam os arts. 155, I, a e b, e 156, II e III, que podem ser cobrados trinta dias após a publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado."

Claro está aí fixado o termo inicial de vigência do novo sistema tributário nacional, em 1º de março do exercício de 1989.

Qualquer lei versando sobre matéria tributária só produzirá efeitos a partir da entrada em vigor do novo sistema tributário nacional, mesmo porque, antes, não haveria na Constituição outorga de competência impositiva a respaldar tal exigência.



Acórdão nº 103-11.039

Outro não é, a propósito, o magistério de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

"[...] o novo regime tributário vigora a partir de 19.03.89 (art. 34 do Ato das Disposições Transitórias), o que reforça a impossibilidade de a nova exigência ser calculada sobre os lucros apurados em dezembro de 1988, ou em qualquer data anterior ao lapso de tempo dentro do qual a lei esta promulgada, mas é ineficaz.

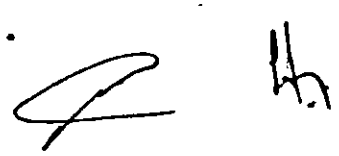
"Ainda que se queira alegar que a inexistência de lei complementar não é obstáculo ao exercício de competência tributária, a teor dos parágrafos 3º e 4º do citado art. 34, ainda assim se verá que jamais poderiam ser atingidos os lucros de 31.12.1988, uma vez que o parágrafo 4º deixa expresso que as leis editadas para aplicação do novo sistema tributário somente produzirão efeito a partir da entrada em vigor desse sistema, isto é, a partir de 19.03.1989. Seria o mesmo que os Estados pretendessem cobrar o adicional do imposto de renda, a partir de 19.03.89, tendo por base rendimentos e ganhos de capital anteriores.

"Vale recordar que a jurisprudência em diversos casos assemelhados sufragou as garantias constitucionais, mesmo contra interpretações cerebriñas de seu conteúdo ou normas ordinárias que pretendiam contorná-las por vias oblíquas. Assim foi com os Decretos-leis nº 2047, 2288 e 2323." (A contribuição social sobre o lucro. In Repertório IOB Jurisprudência nº 7/89, p. 119)

Há mais, porém. Publicada que foi a Medida Provisória nº 22 em 07.12.88, não há como pretender-se plausibilidade para a cobrança da respectiva contribuição sobre fatos geradores antes de 07.03.89, quando completou-se o 90º dia após sua publicação.

No art. 150, III, a Constituição veda, peremptoriamente, que a lei nova institua ou majore tributos (a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência, afastando, no item b, o início de tal vigência no mesmo exercício financeiro em que publicada a dita lei.

No art. 195, § 6º, atenua-se o período da vacatio legis, alterando-o para noventa dias da data da publicação da lei, sem nenhuma vinculação ao exercício financeiro.



Acórdão nº 103-11.039

A proibição constitucional de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro, ou nos primeiros noventa dias da publicação da lei instituidora ou majoradora da exigência, implica verdadeira *vacatio legis*, excluindo da incidência da lei nova os potenciais fatos geradores que nesse período se verificarem.

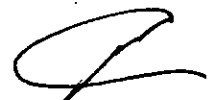
Destarte, não há como admitir-se, sob pena de manifesta inconstitucionalidade, a exigência da questionada contribuição social sobre o lucro auferido pelas pessoas jurídicas no balanço encerrado em 31.12.88, antes portanto de 07.03.89, data em que entrou em vigor a Lei nº 7.689/88 (MP 22/88).

Neste sentido, as palavras do eminente Dr. LUIZ CARLOS DE CASTRO LUGON, respondendo em caráter de substituição pela MM. 14ª Vara da Justiça Federal da 4ª Região, Santo Ângelo, ao julgar o MS 801, já em fase de tramitação perante o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sob nº 89.04.10247-2, da qual pede-se reiterada vênha para transcrever o seguinte trecho:

"O art. 150, incisos I e III da Constituição Federal, diz respeito aos princípios da reserva legal, da irretroatividade e da anterioridade fiscal. Tais normas são aplicáveis também às contribuições por expressa determinação da Lex Maxima, independentemente da discussão sobre a natureza tributária. Dir-se-á, em contrapartida, que o § 6º do artigo 195 estabelece uma exceção. Assim não o é. A expressão 'sem prejuízo', antes de guardar uma ressalva excludente, expressa obrigação de convivência entre os artigos 146, III e 150, I e III, da Constituição. E tal convivência se faz possível, eis que o fato de serem exigidas após decorridos noventa dias da lei que as houver instituído ou modificado (art. 195, § 6º, da Constituição) impede tão-somente que aplicado o art. 150, III, em sua alínea b às contribuições em exame. Permanece, portanto, aplicável, o artigo 150, inciso III, em sua alínea a, que veda cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado."

Nas palavras do insigne Dr. MÁRIO FIGUEIREDO FERREIRA MENDES, respondendo para 1ª Vara da Seção Judiciária do Estado do Mato Grosso, tem-se que:

"Em que pese a magnitude da intenção do legisla-

Acórdão nº 103-110.39

dor ordinário ao editar a lei instituindo a contribuição social para financiamento da seguridade social não posso deixar de reconhecer que esse diploma malfez a Lei Fundamental.

"Vivemos em um passado recente um regime político de exceção no qual acentuava-se o desrespeito às normas constitucionais. Se esse procedimento - reprovável - poderia ser considerado normal (?) naquele período não deve servir de parâmetro para um regime que se quer democrático. O Estado de Direito repousa na submissão às regras erigidas na Carta Magna, sob pena de ascender o caos e a intranquilidade no meio social.

"A contribuição social deixou de atender ao princípio da irretroatividade da lei tributária. A exação incidiu, com uma alíquota de 8% a 10% sobre o lucro das empresas, vigorando para os resultados dos balanços de 1988. Sua arrecadação teve início em abril de 1989, noventa dias após sua publicação, como determina o artigo 195, § 6º, da Constituição Federal. Como a exigência para fins de seguridade social teve a sua vigência prorrogada para o mês de abril de 1989, impossível a sua incidência sobre a disponibilidade econômica apurada no balanço do ano anterior, quando a obrigação tributária ainda não nascera. É tranquilo o entendimento nesse sentido, posto que a admitir-se a retroação dos efeitos legais no caso em exame, estar-se-ia afrontando princípios límpidos do direito.

"A lei em exame, conquanto possa incidir sobre as mesmas bases de cálculo e fatos geradores de outros tributos não pode retroagir para alcançar situações econômicas ou jurídicas já consolidadas. Sendo a lei editada no crepúsculo do exercício de 1988, sua validade somente poderá ser admitida para este exercício e os vindouros, nunca para o recém-findo." (MS 25.626/89-II).

Não sendo diversas, nas conclusões, as opiniões dos eminentes juízes ANTÔNIO DE SOUZA PRUDENTE (6ª VJF-DF, DJU 19.09.89, p. 10492, proc. 89.0004522-9), SÉRGIO LAZZARINI (20ª VJF-SP, DOE-SP 13.10.89, p. 94, MS 89.0012007-7), MANOEL EUGÊNIO MARQUES MUNHOZ (3ª VJF-PR, DJ-PR 27.09.89, p. 107), FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES (2ª VJF-PR, DJ-PR 02.10.89, p. 85-6, MS 89.0001775-6), VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (5ª VJF-PR, DJ-PR 29.09.89, p. 67, MS 89.0002586-4), LEIDE POLO CARDOSO TRIVELATO (20ª VJF-SP, DOE-SP 13.11.89, p. 103, MS 89.0014153-8), ELVIRA LEÃO PALUMBO (22ª VJF-SP, DOE-SP 20.11.89, p. 117, MS 24/89), MARLI MARQUES FERREIRA (1ª VJF-Santos, DOE-SP 22.11.89, p. 99, MS 89.0203255-8), WANDERLEI



Acórdão nº 103-11.039

DE ANDRADE MONTEIRO (17ª VJF-RJ, Gazeta Mercantil 28.04.89, p. 31), MARIA TEREZA CARMONO LOBO (7ª VJF-RJ, Gazeta Mercantil 18.08.89, p. 31), OSMAR TOGNOLO (13ª VJF-MG, Gazeta Mercantil 24.08.89, p. 33), WELLINGTON MENDES DE ALMEIDA (4ª VJF, DJPR 29.11.89, p. 157); Dra. TEREZINHA LACERDA DE GODOY BUENO (1ª VJF-Santos, DOE-SP 07.02.90, p. 166, MS 89.0205276-1); Dra. SELENE MARIA DE ALMEIDA (4ª VJF-DF, DJU 09.02.90, p. 1584, Cautelar I-753/89), Dra. NAIDE A. ALMEIDA (7ª VJF-SP, DOE-SP 06.12.89, p. 150, MS 89.0015026-0, vg); ALDA MARIA BASTO CAMINHA ANSALDI (6ª VJF-SP, Gazeta Mercantil 22.11.89, p. 29).

Argumenta, ainda, a Recorrente, que foi malferido o princípio da irretroatividade pela Lei nº 7.689/88.

Com efeito, pois, se verdade é que o art. 195 da CF admitiu a instituição de contribuição social sobre o lucro dos empregadores, não quer dizer que tenha aí autorizado sua instituição e cobrança sobre lucro havido anteriormente à promulgação da Constituição ou de publicada lei que viesse instituir a tal contribuição.

Seria verdadeiro contra-senso em um Texto que tanto se preocupou em salvaguardar o princípio da irretroatividade.

Tratando-se de tributo novo, de nova competência constitucional outorgada, sua cobrança só poderia referir-se a período iniciado após a publicação da lei que, no exercício de tal competência, instituisse a contribuição autorizada.

Também, por esta razão, devo reconhecer a inconstitucionalidade da cobrança pretendida nestes autos.

Por fim, valeria ainda referir que, a teor do art. 149 da CF, as contribuições sociais, para que possam ser instituídas, exigem prévia disciplina em lei complementar, especialmente no que tange à definição em si, respectivos fatos geradores, base de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito etc. (art. 146, III, a).



Acórdão nº 103-11.039

Desacatados tais requisitos constitucionais, não po
de prevalecer a decisão recorrida, que está a merecer integral re-
forma.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso.

Brasília-DF, em 19 de fevereiro de 1991


LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA - RELATOR