



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA**

**Processo n°** 16327.000626/2001-62  
**Recurso n°** 152.216 Voluntário  
**Matéria** CSLL - Ex.: 1996  
**Acórdão n°** 107-09.349  
**Sessão de** 16 de abril de 2008  
**Recorrente** Bankboston N/A  
**Recorrida** 8ª Turma/DRJ-São Paulo/SP I

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1995

CSLL. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO ART. 45 DA LEI 8212/91. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN.

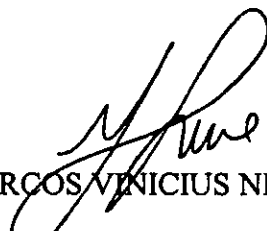
Tendo a Suprema Corte, de forma reiterada, proclamado a natureza tributária das contribuições de seguridade social, determinando, pois, em matéria de decadência, a lei e o direito aplicável, por força do que dispõe o art. 146, III, b da Constituição Federal, aplica-se as regras do CTN em detrimento das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

**Recurso Voluntário Provido**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANKBOSTON N/A..

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que pasam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jayme Juarez Grotto (relator) e Luiz Martins Valero que não acolhiam a decadência. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Hugo Correia Sotero.

§



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
Presidente



HUGO CORREIA SOTERO  
Redator Designado

30 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima, Silvana Rescigno Guerra Barreto, Sílvia Bessa Ribeiro Biar e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Lisa Marini Ferreira dos Santos.

## Relatório

Em apreciação recurso voluntário interposto pela empresa BankBoston N/A, contra a decisão prolatada no Acórdão nº 8.343, de 22 de novembro de 2005, da 8ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo - I, que julgou procedente o lançamento objeto deste processo.

Trata-se de auto de infração de CSLL (fls. 02/05), cujo crédito tributário, composto pelo principal, multa de ofício e juros de mora, totaliza R\$ 4.269.123,14.

Conforme a descrição constante do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 06/12), o lançamento refere-se a insuficiência de recolhimento da CSLL do ano-calendário 1995, por ter sido recolhida à alíquota de 10%, ao invés de 30%, e de ter sido compensada, indevidamente, a base de cálculo negativa apurada até o ano-calendário 1991.

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 140/176, articulada da seguinte forma, em apertada síntese:

- Levanta preliminar de decadência, em razão de que o lançamento, referente ao fato gerador ocorrido em 31/12/1995, só foi cientificado em 03/04/2001, quando já decorrido o prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN, e por não ser aplicável o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que a matéria relativa à prescrição e decadência só pode ser objeto de lei complementar, com explicitado no art. 146, III, "b", da Constituição Federal;
- Alega nulidade do auto de infração, por ter o Fisco deixado de deduzir da exigência o valor do IRPJ que foi pago a maior, o que ocorreu em face de não ter sido considerada, na apuração da base de cálculo daquele tributo, a despesa relativa à CSLL objeto do presente lançamento;
- No mérito, alega não encontrar amparo na lei e na Constituição Federal o entendimento do Fisco de que, antes da edição da Lei nº 8.383, de 1991, não era possível a compensação da base de cálculo negativa da CSLL apurada nos períodos anteriores. Justamente por isso, ajuizou Ação Ordinária na Justiça Federal pleiteando o reconhecimento do direito à compensação das bases de cálculo negativas apuradas até o ano-calendário 1991;
- Argui ser inconstitucional a exigência da CSLL à alíquota de 30%, por ir de encontro com o princípio da isonomia em matéria tributária;
- Salaria que, estando o crédito tributário suspenso por medida liminar concedida pelo Poder Judiciário - em ação que visa garantir o direito à compensação das bases de cálculo negativas da CSLL apuradas até o ano-calendário 1991 -, dúvidas não há quanto ao descabimento do lançamento da multa de ofício no caso em concreto,

- Ressalva não ser cabível o argumento de que, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, somente a concessão de medida liminar em mandado de segurança afastaria a aplicação da penalidade, posto que a natureza e os diferentes ritos processuais que são atribuídos à medida liminar concedida em ação cautelar ou ainda à concessão de tutela antecipada em ações ordinárias não são características pertinentes a justificar tal distinção. Ao contrário, tanto as medidas liminares concedidas em mandados de segurança, como aquelas concedidas em ações cautelares e as antecipações de tutela são todas derivadas do poder geral de cautela amplamente atribuído ao magistrado, e em nada se diferenciam quanto ao efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário questionado judicialmente;
- Apoiado no enunciado do art. 963 do Código Civil Brasileiro de que “não havendo fato ou omissão imputável ao devedor, não incorre este em mora”, entende também indevida a cobrança de juros de mora, uma vez que a contribuição deixou de ser recolhida com amparo em decisão judicial;
- Por fim, alega inconstitucionalidade da cobrança de juros com base na taxa Selic, por ser composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços das instituições financeiras, além de ser fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda, extrapolar em muito o percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN.

Analizando o feito, a 8ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo - I, julgou procedente o lançamento, conforme a Acórdão nº 8.343, de 22 de novembro de 2005, cuja ementa tem a seguinte dicção:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Anocalendario: 1995 Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. CONCOMITÂNCIA DE INSTÂNCIAS. A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda Pública importa renúncia às instâncias administrativas. Havendo matérias idênticas e outras diferentes, o processo administrativo deve ter prosseguimento normal apenas quanto às que forem distintas.*

*PRELIMINARES DE NULIDADE. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. O prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo às contribuições sociais é de 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido constituído.*

*DEDUÇÃO DE IRPJ PAGO A MAIOR. NÃO OBRIGATORIEDADE. A finalidade primeira do lançamento fiscal é apurar o valor devido, consoante estipulado no artigo 142, do CTN. Inexiste norma que obrigue a autoridade fiscal a proceder à compensação no próprio lançamento da CSLL, de eventual pagamento realizado a maior de IRPJ, em decorrência do próprio lançamento daquela contribuição, para que se apure somente o valor líquido a pagar.*

*MÉRITO. COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE PERÍODOS ANTERIORES. A autorização para o aproveitamento de bases de cálculo negativas de períodos anteriores para se reduzir a base de cálculo do ano, somente foi dada a partir de 92, com a edição*

*da Lei 8.383/91, constituindo benefício fiscal, e não direito do contribuinte.*

*TAXA SELIC. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. Às autoridades administrativas preparadoras e julgadoras compete apenas agir dentro do ordenamento jurídico aplicando as normas existentes aos casos concretos, carecendo-lhes poderes para negar vigência tanto às infra-legais como à legais, com fundamento em ilegalidade ou inconstitucionalidade, poder esse atribuído pela CF exclusivamente ao Judiciário.*

*Lançamento procedente*

Cientificada em do Acórdão em 13/02/2006 (fl. 413), a interessada apresentou, em 15/03/2006, o recurso de fls. 420/449, em que alega o seguinte, em síntese:

- Repete as arguições da peça impugnatória relativas à preliminar de decadência;
- Alega ser nulo o auto de infração e o Acórdão recorrido, por não terem admitido a dedução do valor correspondente ao IRPJ pago a maior. Acresce serem várias as decisões proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes determinando a exclusão da base de cálculo do IRPJ dos valores de contribuições apurados em lançamento de ofício;
- Assevera que, ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, o Recorrente integra sim o pólo ativo da Ação Ordinária Declaratória nº 93.0003801-0, bem como da Medida Cautelar nº 92.0093982-1 e ainda da Medida Cautelar nº 97.03.003757-7, esclarecendo que “The First National Bank of Boston” era a denominação social da Recorrente à época da propositura das referidas ações. Assim, e em face da medida liminar concedida Pela justiça Federal, dúvidas não há quanto ao descabimento do lançamento da multa de ofício no caso concreto;
- Reafirma a improcedência da exigência de juros de mora, no caso em concreto, e a inconstitucionalidade da sua cobrança com base na taxa Selic;
- Entende que a questão relativa ao cálculo dos juros com base na taxa Selic pode perfeitamente ser decidida na esfera administrativa, porque comporta solução na esfera infraconstitucional, pela antinomia das normas legais instituidoras da mencionada taxa com as normas de lei complementar do CTN.

É o relatório. 



## Voto Vencido

Conselheiro - JAYME JUAREZ GROTTTO, Relator.

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos para prosseguimento. Dele tomo conhecimento.

### Preliminar de nulidade

O Decreto nº 70.235, de 1972, assim dispõe sobre as nulidades no processo administrativo:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

O auto de infração insere-se na categoria prevista no transcrito inciso I do art. 59 (atos e termos). É nulo, portanto, apenas quando lavrado por pessoa incompetente.

No caso em exame, o auto de infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal - AFRF - no pleno exercício de suas funções (art. 142, parágrafo único, do CTN). Além disso, também obedeceu aos ditames previstos no art. 9º e 10 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, estando instruído com os elementos de prova cabíveis e contendo a descrição do ilícito, com perfeita identificação da matéria tributável e do crédito tributário correspondente. O lançamento, portanto, não é nulo.

Também não é nula a decisão de primeira instância, posto que a Turma Julgadora enfrentou a matéria impugnada, apresentando seu posicionamento, não se observando cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, a alegação da recorrente de que não foi deduzido da CSLL apurada pela Fiscalização o valor do IRPJ que teria sido pago a maior - por conta de não ter sido considerada na apuração da base de cálculo desse imposto a despesa correspondente ao valor da CSLL objeto do presente lançamento -, além de que não seria causa de nulidade do lançamento, mas de matéria sanável no curso do processo administrativo, entendo que tal dedução não é cabível, no lançamento de ofício.

Note-se que, segundo disposição do art. 142 do CTN, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Portanto, no lançamento de ofício, cabe à autoridade administrativa apurar o montante do tributo devido e constituir o crédito tributário nesse mesmo montante. Eventuais pagamentos a maior de outros tributos, mesmo que do mesmo período de apuração, não podem ser compensados nesse ato, por não ser matéria a ele pertinente, mas sim a procedimentos próprios de restituição ou compensação.

Indefiro a preliminar de nulidade.

### **Preliminar de decadência**

A CSLL é uma das contribuições destinadas a financiar a seguridade social, sendo-lhe aplicável, portanto, as normas especificadas na Lei nº 8.212, de 1991, que dispõem sobre a organização da Seguridade Social e que, em seu art. 45, atendendo à faculdade conferida no art. 150, § 4º, do CTN, estabelece:

*“Art 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.”  
(Grifei).*

Assim, tendo em vista que o CTN previu, no art. 150, § 4º, que o prazo homologatório é de cinco anos, “se a lei não fixar prazo à homologação”, e, em relação à CSLL, tendo a lei fixado o prazo de 10 anos, este há que ser, indubitavelmente, o prazo no qual a autoridade administrativa deverá constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

E não se pode dar entendimento diverso, uma vez que, sendo a Lei nº 8.212, de 1991, uma norma legal regularmente editada, segundo o ordenamento jurídico vigente, é defeso ao agente ou ao julgador administrativo, em qualquer instância, seja qual for o argumento, negar-lhe validade, dado que essa atribuição é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Portanto, incabível a preliminar de decadência, porquanto o lançamento se refere ao fato gerador ocorrido em 31/12/1995 e foi cientificado ao sujeito passivo em 03/04/2001, antes de decorrido o prazo fatal de 10 anos.

Dessa forma, sou por não acolher a preliminar de decadência.

### **Matéria em discussão na esfera judicial**

Como se observa nos autos, as duas matérias objeto do presente lançamento - diferença de alíquota na apuração da CSLL e compensação indevida da base de cálculo negativa da CSLL apurada em anos anteriores a 1992 - foram levadas pela recorrente à apreciação da Justiça Federal. Em relação à compensação da base de cálculo negativa, a Turma Julgadora de primeira instância não reconheceu se tratar de matéria discutida judicialmente, alegando que a autuada não integra o pólo ativo do processo de origem, o que não se confirma, posto que “The First National Bank of Boston”, que consta como uma das pessoas jurídicas impetrantes, era o nome da Recorrente à época, como comprova a documentação trazida à colação, em especial a alteração contratual de fl. 457 e a cópia do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica de fl. 462.

A propositura de ação judicial pelos contribuintes, nos pontos em que haja idêntico questionamento, torna ineficaz a discussão da lide no processo administrativo, uma vez que, em razão do princípio constitucional da unidade de jurisdição, consagrado no art. 5º,

XXXV, da Constituição Federal, a decisão judicial sempre prevalece sobre a decisão administrativa. De fato, havendo deslocamento da lide para o Poder Judiciário, perde o sentido a apreciação da mesma matéria na via administrativa. Do contrário, ter-se-ia a absurda hipótese de modificação, por autoridade administrativa, de decisão judicial transitada em julgado e, portanto, definitiva.

O assunto já está sumulado por este Conselho, na súmula nº 01, nos seguintes termos:

*Súmula 1ª CC nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Assim, tendo havido a renúncia à discussão na esfera administrativa, o lançamento é definitivo nesta esfera, no que se refere à mesma matéria, devendo o tratamento a ser conferido ao crédito tributário vincular-se ao conteúdo das decisões judiciais que forem proferidas no âmbito das ações judiciais interpostas pela recorrente.

#### **Multa de ofício**

É certo que, como alega a recorrente, quando se tratar de lançamento destinado a prevenir a decadência, estando a exigibilidade do crédito tributário suspensa por medida liminar em mandado de segurança ou por concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ações judiciais, não cabe a exigência da multa de ofício.

No caso em concreto, isso se aplica à matéria relativa à compensação indevida das bases de cálculo negativas anteriores a 1992, cuja exigibilidade do crédito tributário estava suspensa, à época do lançamento, por força da medida liminar concedida nos autos da Medida Cautelar nº 97.03.003757-7 (conforme documentos de fls. 274 a 334). Não se aplica, porém, em relação à diferença de alíquota, posto não constar no processo que tenha a recorrente obtido qualquer medida ou decisão que implicasse na suspensão da exigibilidade do crédito tributário em relação a esta matéria. Quanto aos depósitos de fls. 454/455, são posteriores ao lançamento.

Dessa forma, deve ser cancelada a multa de ofício relativa à compensação indevida das bases de cálculo negativas da CSLL e mantida a parte correspondente à diferença de alíquota.

#### **Juros de mora**

A suspensão da exigibilidade não é suficiente a afastar a aplicação dos juros moratórios. Se assim o fosse, bastaria a própria apresentação de defesa ou recurso administrativo (CTN, 151, III) para não mais se cobrar juros; hipótese inconcebível.

Somente nos casos de depósito integral é que os juros não serão mais devidos pelo contribuinte, pois renderão a favor do futuro vencedor da demanda, Fisco ou contribuinte.

Quanto ao cálculo dos juros com base na Taxa Selic tem previsão legal no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996. ☞

Sobre a cobrança de juros, o art. 161 do CTN assim dispõe:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

Como se verifica, apenas quando a lei não dispuser de modo diverso, adotando outro percentual a título de juros de mora, é que se aplica o percentual de 1% ao mês.

Assim, uma vez que a lei dispôs que os juros de mora são equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic - para títulos federais, acumulada mensalmente, não merece acolhida a alegação de ilegalidade quanto à sua cobrança por essa taxa, sendo que, ademais, a natureza da taxa Selic em si não é relevante. O que importa é que, conforme expressa determinação legal, seu percentual foi adotado para o cálculo dos juros de mora.

Ademais, a matéria já foi objeto de súmula deste Conselho, nos seguintes termos:

*Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Dessa forma, entendo deva ser confirmada a exigência de juros com base na taxa Selic.

Posto isto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e decadência, não conhecer da matéria levada à apreciação do Poder Judiciário e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a multa referente à compensação da base de cálculo negativa.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2008

  
JAYME JUÁREZ GROTTTO

## Voto Vencedor

Conselheiro – HUGO CORREIA SOTERO, Redator-Designado.

A despeito da venerável posição do ilustre Conselheiro Relator, no caso em espécie, ousou dele divergir no que se refere à aplicação do artigo 45 da pré-falada Lei nº 8.212/91, porque, como se verá, não se esta aqui a simplesmente negar vigência a uma lei, mas, sim, a de aplicar a lei que especificamente deve reger a matéria. Para esclarecer tal discordância, mister rememorar a moderna classificação das espécies tributárias já diversas vezes exaltada pela Colenda Suprema Corte e claramente dissecada no voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 138.284/CE, datado de 1º de julho de 1992, ou seja, posteriormente à edição da Lei nº 8.212/91:

*As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, ar. 145, III); c.2. par fiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art.195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág.4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art.149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148.*

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

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

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

Desse modo, afigura-se incontestemente a natureza tributária da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, assim como de qualquer outra contribuição social.

↳

Tal afirmação, contudo, não esgota a questão, porquanto a natureza tributária das contribuições sociais acarreta-lhes consequência de suma importância ao deslinde da controvérsia instaurada nestes autos, qual seja, a sua submissão às normas gerais de tributação veiculadas por lei complementar. Retomando-se o voto do ilustre Ministro Carlos Velloso acima transcrito parcialmente, o qual, lembre-se, trata da figura das contribuições sociais no novel ordenamento, infere-se que:

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

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

*A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal. O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (caput), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo. Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no caput do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita não de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF.” “Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I). Não referem, pois, às contribuições sociais, como as de que se trata, em relação as quais se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas do artigo 146, III e 150, I e III, além do disposto no art. 195, par. 6º.*

Com efeito, dúvidas não hão de remanescer acerca da submissão das contribuições sociais, dentre elas a de que ora se trata, às normas gerais referidas no artigo 146, III, da Carta Magna, as quais estão contidas no Código Tributário Nacional.

Isso a despeito da desnecessidade de lei complementar para sua instituição, conforme também já decidiu a Egrégia Suprema Corte.

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

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*suprimem. Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao “tempo histórico” que está vivendo. O advogado, o teórico ou o juiz são, antes de mais nada, homens inseridos num contexto de valorações e de preferências. Antes do jurista, há, em suma, a consciência, que é, ao mesmo tempo, uma realidade psíquica, com motivações econômicas, morais, religiosas, as quais não podem deixar de condicionar o ato interpretativo.*

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

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

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

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

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

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

*H*

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

*É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal. (TRF – 4ª Região – Corte Especial – DJ 05.09.2001)*

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

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

Noutras palavras, quando a lei e o direito aplicável emergirem de forma incontestada, sobretudo quando derivados de reiteradas manifestações ou de decisões definitivas de Tribunais Superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal quando este, de forma definitiva, já tenha feito o devido controle de constitucionalidade, o órgão judicante não somente pode como deve aplicá-los.

Destarte, é de se reconhecer a decadência do lançamento recorrido, referente ao fato gerador 31/12/1995 e cientificado ao sujeito passivo em 03/04/2001, por aplicação da norma contida no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional a o caso concreto.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, afastando a exigência consubstanciada no auto de infração, pelo transcurso do prazo decadencial.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 16 de abril de 2008.

  
HUGO CORREIA SOTERO