



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 16327.001898/99-02
Recurso nº. : 153.995
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Ex: 1993
Recorrente : TÓKIO MARINE BRASIL SEGURIDADE S. A.
Recorrida : 8ª TURMA/DRJ EM SÃO PAULO SP-I
Sessão de : 08 DE NOVEMBRO DE 2006
Acórdão nº : 105-16.120

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por TÓKIO MARINE BRASIL SEGURIDADE S. A.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luis Alberto Bacelar Vidal, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva e Wilson Fernandes Guimarães.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

Recurso nº : 153.995
Recorrente : TÓKIO MARINE BRASIL SEGURIDADE S. A.

RELATÓRIO

TÓKIO MARINE BRASIL SEGURIDADE S. A., CNPJ Nº 60.831.344/0001-74, já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão prolatada pela 8ª Turma da DRJ em São Paulo SP-I, que julgou procedente o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), apresenta recurso a este Conselho objetivando a reforma do decidido

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que o lançamento refere-se aos meses de janeiro a dezembro de 1.992, exceto março e novembro, tendo sido constituído em razão incompatibilidade de dados entre a DIRPJ/92 e a decisão judicial contida no processo 92.0056887-4, que permitiu ao contribuinte deduzir do lucro real apurado no período base de 91 a totalidade da diferença de correção monetária relativa à variação ocorrida entre o BTNF e o IPC, no período de 90, para apuração da base de cálculo do IR e CSLL.

Enquadramento legal: Lei 7.689, de 1.988, art. 2º e §§, Lei 8.212/91 art, 23 e § 1º com alteração introduzida pelo artigo 11 da LC 70/91.

O contribuinte tomou ciência do lançamento no dia 17 de agosto de 1.999, conforme assinatura no auto de folha 01.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 52/54 argumentando, preliminarmente a decadência do direito da SRF lançar o tributo e no mérito diz, tratar-se de lançamento com base em declaração retificadora exigida pela própria empresa.

A 8ª Turma da DRJ em São Paulo, SP-I, afastou a preliminar de decadência uma vez que entende ter o Fisco o prazo de dez anos para realizar o lançamento, no mérito manteve o lançamento com base na legislação informada no auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

Ciente da decisão de primeira instância em 12/07/06 (AR fls. 112), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 11/08/06 conforme carimbo de recepção de folha 113, onde repete as argumentações da inicial.

Como garantia recursal arrolou bens.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several fluid, overlapping loops and a long horizontal stroke at the bottom.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA .

Analisando os autos verifico que pelo demonstrativo de folha 02 que o lançamento se refere aos meses de janeiro a dezembro de 1.992, exceto março e novembro.

Verifico também que a contribuinte fora cientificada da autuação no dia 17 de agosto de 1.999 conforme, folha 01.

Tratando-se a CSLL de contribuição social com caráter tributário a qual deve ser apurada e recolhida independentemente de qualquer ação estatal, a modalidade de lançamento da referida contribuição é por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN.

É jurisprudência mansa e pacífica na CSRF que o IRPJ bem como as contribuições são tributos regidos pela modalidade de lançamento por homologação desde o ano calendário de 1992, pois a Lei nº 8.383/91 introduziu o sistema de bases correntes, assim o período decadencial com a ocorrência do fato gerador, conforme artigo 150 parágrafo 4º da Lei nº 5.172, verbis.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Quanto às contribuições sociais, a partir de 1992, devemos analisar além dos dispositivos já apreciados a previsão contida no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que tem a seguinte dicção:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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.

Para definirmos a posição neste julgado, necessário se faz analisar a presente norma à luz da Constituição Federal e Código Tributário Nacional.

Para analisar a competência legislativa para estabelecer normas relativas à decadência é preciso considerar as normas gerais de legislação tributária da Constituição Federal de 1988, que assim prescreve:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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;

(Grifamos).

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Pela simples leitura do texto constitucional podemos perceber que a Carta Magna reservou à Lei Complementar o poder de estabelecer normas gerais de direito tributário, não sendo, portanto, lei ordinária o veículo correto para reger os procedimentos gerais em matéria de tributos. A Constituição diferentemente da de 1967, especificou quais esses procedimentos gerais como sendo: **obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.**

Para melhor entendimento nada melhor que historiar como tais procedimentos ganharam estatus constitucional, o que faremos transcrevendo parte da obra de Eurico Marcos Diniz de Santi, intitulada "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO, editora Max Limonad – São Paulo,

"Na Constituição de 1946, figurava a expressão *normas gerais de direito financeiro*, presente no artigo 5º Inciso XV, b, proposto pela Emenda nº 938, do constituinte ALIOMAR BALEEIRO. Foi esse artigo que permitiu que, em 1º de dezembro de 1965, a referida Constituição recebesse a Emenda nº 18, que reestruturou o Sistema Constitucional Tributário. Essa emenda, por sua vez,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

possibilitou que, em 25 de outubro de 1966, o Projeto nº 4.834, de 1954, de autoria de RUBENS GOMES DE SOUSA, com apoio do Ministro OSVALDO ARANHA, se convertesse na Lei nº 5.172. Na Constituição de 1967, essa Lei foi recepcionada com fundamento no Art. 18, § 1º, como norma geral de direito tributário, e denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36, publicado no DOU de 14 de março de 1967. Atualmente encontra-se fundamentado no art. 146 da Constituição de 1988". (Páginas 83/84 da obra citada).

Segundo o autor, citando trechos do parecer de ALIOMAR BALEEIRO, justificando a Emenda Constitucional nº 938 e do Projeto de Lei nº 4.834/54, o CTN veio para por fim a disputa entre os entes tributantes, que não raro invadia o campo de competência de outra pessoa de direito público apossando-se de partilha de tributos de competência concorrente. A norma foi endereçada ao legislador ordinário dos três poderes tributantes: União, Estados e Municípios, de forma a barrar o legislador ordinário que, na ausência de uma norma superior, poderia como forma de atração de uma fonte produtora de tributos, encurtar os prazos decadenciais através de lei ordinária.

Mais adiante nas páginas 87/89, leciona:

"As normas gerais de direito tributário são sobrenormas que, dirigidas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções certeza e segurança do direito, em consonância com os princípios e limites impostos pela Constituição Federal.

Nenhum exercício de competência pode apresentar-se como uma carta em branco ao legislador complementar ou ordinário, pois toda competência legislativa, administrativa ou judicial já nasce limitada pelo influxo dos princípios constitucionais que informam o Sistema Tributário Nacional.

Do plexo de dispositivos expressos e princípios resulta o pacto federativo positivo firmado na Constituição Federal de 1988 e surge a expressa competência constitucional para, mediante lei complementar, disciplinar sobre matérias de decadência e prescrição no direito tributário."

Falando especificamente sobre a lei 8.212/91 o autor às páginas 93 e 94, escreve:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

“Entretanto, diversamente do Código Tributário Nacional e da Lei de Execução Fiscal, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 foi produzida sob pleno vigor do Art. 146, III, b da Constituição Federal de 1988, que expressamente determina que matéria de decadência e prescrição é de competência restrita à esfera da lei complementar.

Por não se tratar de lei complementar, entendemos que os dispositivos desta Lei afrontam expressamente a Carta Magna, apresentando-se incompatíveis com os requisitos constitucionais para a produção dessa categoria de normas jurídicas, destarte, ser submetidos ao respectivo controle de constitucionalidade para cumprir o disposto Texto Supremo.”

Alio-me à tese o autor de que as normas gerais de direito tributário só podem ser reguladas mediante a expedição de Leis Complementares como determina o Art. 146 – III – “b” da Constituição Federal de 1988.

Tendo o Código Tributário Nacional estabelecido prazos quinquenais e não deceniais como pretendido na Lei 8.212/91, opto nesse caso específico pela aplicação da lei maior em respeito à estrutura legislativa estabelecida na Constituição Federal e à segurança jurídica que deve sempre prevalecer nas relações entre o sujeito ativo e passivo em matéria tributária.

Alguém poderia argumentar que agindo desta maneira estaria este Tribunal Administrativo declarando a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, ofendendo, portanto o princípio da unicidade de jurisdição, porém não podemos esquecer que o amplo direito de defesa está previsto na Constituição Federal inclusive no processo administrativo. O julgador na esfera administrativa não pode aceitar a aplicação de uma lei manifestamente inconstitucional sobe pena de estar ferindo o princípio da ampla defesa previsto não só para o processo judicial mas também administrativo.

A interpretação de uma norma legal deve ser realizada obedecendo-se sempre a hierarquia das leis, partindo-se sempre da Constituição Federal e sempre que uma norma infra constitucional não siga as delimitações previstas na Carta Magna, pode e deve o operador do direito seguir a norma maior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

A tributarista Mary Elbe Gomes Queiroz Maia em sua obra – DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO E CONTROLE, editora DIALÉTICA 1999, página 81/82 leciona:

“Portanto não há como se deixar de reconhecer a competência das autoridades administrativas julgadoras, não para declarar (esta como competência exclusiva da Corte Suprema), mas para poderem deixar de aplicar, no caso concreto, norma legal inconstitucional ou recusar a aplicação de ato normativo infralegal quando considerá-lo ilegal.

Considerar a possibilidade aqui defendida como alcançada pela competência das autoridades administrativa, na verdade, é admitir que aquelas autoridades possam apreciar textos das leis de forma a interpretar os seus mandamentos sob a égide das disposições constitucionais, o que não poderia se constituir em desrespeito, violação ou usurpação de função ou subversão da ordem jurídica.

Deve-se, ainda, observar que inserido entre os princípios constitucionais a serem cumpridos se colocam a justiça e a segurança jurídica, nesta hipótese, sintetizados pela justiça fiscal, que dever ser buscada como uma das finalidades a que se destina a Administração Tributária, que somente poderá ser alcançada por meio da correta imposição tributária, como também, ainda, impõe-se a perfeita conformação de todos os atos administrativos com a Constituição, como lei maior, sob pena de inconstitucionalidade.”

Comungo plenamente com a tese da autora, o Presidente da República, em seu juramento promete cumprir e defender a Constituição Federal, esse juramento deve se estender a todos os componentes do Poder Executivo, aplicar uma lei manifestamente inconstitucional seria quebra de tal juramento.

A Lei nº 8.212/91 como lei ordinária não poderia estabelecer normas gerais de direito tributário, reserva específica de lei complementar. Aos estabelecer prazo decadencial de dez anos contrariou o artigo 173 do CTN, e não tendo as duas leis o mesmo “status” uma não revoga a outra. Visualizado o conflito, em obediência ao princípio da hierarquia legislativa e da segurança jurídica, opto pela aplicação da lei maior, seguindo os prazos nela estabelecidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

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

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

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

Nesse sentido o entendimento do Supremo Tribunal Federal, in verbis: ‘A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b, art. 149). (STF, Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto Min. Carlos Velloso, jun. 93).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

Coelho, em seus Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, 'in verbis:

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

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

Continuando sobre a polêmica relativa ao exame de constitucionalidade de leis, levantada muitas vezes pela PFN, mormente nos recursos à CSRF, cabe transcrever parte do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Adelmo Martins Silva no Acórdão nº 108-01.182 de 14/06/94:

“Ocorre que o deslinde dessa questão envolve o de outra, de ordem preliminar, levantada na r. decisão recorrida: **pode este Conselho decidir sobre matéria constitucional?”**

A digna autoridade recorrida, em verdade, vai mais longe. Estribada no Parecer Normativo CST nº 329/70, assevera que *“a argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa”*.

Como assinala como propriedade Antônio da Silva Cabral, que tão bem marcou sua passagem por este Conselho:

“Um dos argumentos mais usados pelos contribuintes é o da inconstitucionalidade da norma que está sendo aplicada pelo fisco, ou da inconstitucionalidade da medida administrativa contestada. Por outro lado, o fisco demonstra menosprezo pelo argumento baseado em inconstitucionalidade, sendo inúmeros os acórdãos do Conselho de Contribuintes nos quais se diz não caber ao colegiado examinar a constitucionalidade das leis e dos atos administrativos (exemplo: Ac. 202-03.769, de 18/10/1990, DOU, 20 mar. 1991).”¹

Processo Administrativo Fiscal – Ed. Saraiva, 1993, pág.63

Confesso ter embarcado, por algum tempo, nessa tese do Fisco. Sou autor de alguns votos que seguem a mesma linha de entendimento¹.

Depois de estudar com mais cuidado a matéria, contudo, estou convicto de que a posição do Fisco não condiz com a melhor doutrina.

Esta minha convicção atual tem muito a ver com o Parecer nº 184-H, de 7 de maio de 1965, da Consultoria-Geral da República. No trecho da aludida peça jurídica que transcrevo a seguir, o grande Adroaldo Mesquita da Costa, então Consultor-Geral, assim justifica sua mudança de opinião a respeito do assunto sob apreciação:

¹“21. Quando emiti o Of. Parecer nº 21, aprovado pelo Excelentíssimo Senhor Presidente da República e publicado no Diário Oficial de 22/06/1964,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

propugnei pelo cumprimento da lei, ainda que inconstitucional, até que o Poder Judiciário lhe proclamasse a inconstitucionalidade.

“E, no Parecer nº 166-H, também aprovado pelo Excelentíssimo Senhor Presidente da República e publicado no Diário Oficial de 26 de abril último, mantive a opinião anteriormente expendida e acrescentei:

‘Naturalmente, tal atitude não importa em ação passiva perante os textos reconhecidamente contrários à Lei Fundamental, no sentido de mantê-los e cumpri-los eternamente, sem a iniciativa da provocação de sua inconstitucionalidade’.

“22. Hoje, após exame mais acurado do assunto, convenci-me de que não espousei a melhor doutrina. E, acreditando acertar, mudo e opinião, sem nenhum constrangimento, recordando Alexandre Herculano, quando, em acérrima polêmica, ao retificar conceito anteriormente emitido, asseriu esta profunda verdade, reveladora da falibilidade do julgamento humano: ‘Só não muda de opinião quem opinião não tem’.

¹v.g., Ac. 108-00.072, de 12/04/1993

“Manoel de Oliveira Lima, a seu turno, no seu nunca assaz louvado ‘D. João VI’, escreveu: ‘A inconstância nem sempre é fraqueza e a incoerência muitas vezes é inteligência’”¹

Esse judicioso parecer, conforme ali demonstrado, tem supedâneo também na abalizada opinião de juristas como Hely Lopes Meirelles, Luiz Gallotti e Caio Tácito, este último ex-ocupante do cargo de Consultor-Geral da República. Fundamenta-se igualmente em quatro respeitabilíssimas decisões judiciais, sendo três do Supremo Tribunal Federal e uma da Sexta Câmara Cível do Tribunal de Justiça de São Paulo, para concluir que:

“28. Hoje, a tese de que o Poder Executivo pode e deve negar cumprimento a leis que julgar inconstitucionais é francamente vitoriosa, a tal ponto que o Substitutivo à Proposta de Reforma total da Constituição do Estado de São Paulo já dispõe no

‘Art. 31 – Compete privativamente ao Governador.

XXII – negar cumprimento às leis estaduais que considerar inconstitucionais, comunicando a recusa ao Procurador-Geral da Justiça, a fim de que represente ao Tribunal de Justiça, nos termos e para os fins do art. 42, nº I, letra e.’

‘29. ao alistar-me nas fileiras dos que sustentam a tese aqui esposada, recordo as palavras de Cícero, nas Philipicas XII, 2, 5:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

Cujus vis hominis est errare, nullius, nisi insipientis, in errore perseverare.”²

Meu entendimento atual sobre a questão tem a ver também com a substancial obra “Controle da Constitucionalidade das Leis”, de autoria de outro eminente ex-ocupante do cargo de Consultor-Geral da República, o Prof. Ronaldo Poletti, que escreveu:

¹ D.O.U. de 22/06/1965, Seção I, Parte I, pág. 5.817.

² D.O.U. de 22/06/1965, Seção I, Parte I, pág. 5.817.

“Quando a autoridade administrativa entender que a lei que lhe incumbe executar é inconstitucional, o remédio imediato está em não executá-la por esse motivo, declarando-o expressamente; o Executivo é o órgão de execução incumbido de movimentar a máquina administrativa do Estado; cabe-lhe o direito de administrar com os olhos voltados para a Constituição e para as leis que não tenham o vício de inconstitucionalidade; assim como o magistrado deixa de aplicar a lei inconstitucional e o legislador deixa de votar as proposições do Executivo que entende serem ofensivas ao texto constitucional, também o Executivo tem o direito e a obrigação de não dar cumprimento a leis que entenda estarem viciadas de inconstitucionalidade.”

Esse precioso trabalho do Prof. Poletti traz de acréscimo depoimentos de juristas não menos conspícuos, dos quais quero destacar Miguel Reale e José Frederico Marques.

O Prof. Miguel Reale ali comparece com um lúcido parecer cuja conclusão é a seguinte:

“Ao Executivo, como aos demais poderes, impõe-se atuar no seu campo específico de atribuições, em estrita observância à ordem jurídica. É curial, portanto, que deve, toda vez que tenha de dar execução a uma lei, examiná-la, interpretá-la e, naturalmente, também considerá-la em cotejo com a Magna Carta. Ao contrário do que pretendem os que perfilham opinião divergente, todos os Poderes têm a missão de guardiões da Constituição, e não apenas o Judiciário e a todos é de rigorosamente cumpri-la, toda vez que tenham que agir no âmbito de sua esfera de atribuições (...)”¹

Também referido pelo Prof. Poletti, José Frederico Marques assim se manifesta, em seu estilo claro e incisivo:

¹ *Apud* Ronaldo Poletti – ob. Cit, pág. 127.

“A lei inconstitucional é inconstitucional para todos os Poderes e não apenas para o Judiciário. Este último tem, sem dúvida, a palavra definitiva, pois lhe cabe exercer o controle da legitimidade da lei em face da Constituição. Isto,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

todavia, não quer dizer que aos demais Poderes seja defeso o exame da validade de uma norma. As autoridades administrativas, o Poder Executivo, quando se deparam com uma lei inconstitucional, têm da mesma maneira que o Judiciário, de resolver o problema de saber se cumpre a lei ou a Constituição. E, naturalmente, terão de optar pela última.”¹

Depois de consultar estas e outras fontes e de refletir sobre o assunto, devo dizer que estou de pleno acordo com a observação feita a propósito por Antônio da Silva Cabral². De fato, nas oportunidades em que manifestei opinião contrária à que ora assumo, faltou-me o necessário cuidado de distinguir, separar, controle de constitucionalidade, de um lado, e decisão sobre a aplicação de norma inconstitucional a fato concreto, de outro.

O eminente Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, da nossa Corte Suprema, juntando a essência de conceitos emitidos por Celso Bastos, Michel Temer e Manoel Gonçalves Ferreira Filho, assim compõe uma definição moderna de controle de constitucionalidade:

“ O que garante e torna eficaz o princípio da supremacia constitucional é o controle de constitucionalidade, ‘sistema destinado a controlar a constitucionalidade das leis’, certo que ‘controlar a constitucionalidade de ato normativo significa impedir a subsistência da eficácia de norma contrária à Constituição’, pois o controle consiste na ‘verificação da adequação de um ato jurídico (particularmente da lei) à Constituição’, envolvendo ‘a verificação tanto dos requisitos formais – subjetivos, como a competência do órgão que o editou; objetivos, como a forma, os prazos, o rito, observados em sua edição – quanto dos requisitos substanciais – respeito aos direitos e às garantias consagrados na Constituição – de constitucionalidade do ato jurídico.”³

¹ *Apud* Ronaldo Poletti – ob. Cit, pág.133; entrevista publicada no jornal Folha de São Paulo, ed. de 21/03/61.

²Ob. Cit., pág. 63.

³Temas de Direito Público – Livraria Del Rey Editora, Belo Horizonte, 1994, pág. 127.

Agora, me parece claro que essa “*verificação da adequação de um ato jurídico (particularmente da lei) à Constituição*” não é monopólio do Poder Judiciário. A autoridade administrativa, qualquer que seja ela, tem que decidir, no exercício de suas atribuições, sobre qual norma deve aplicar ao caso concreto. Em conseqüência, está também obrigada a verificar a adequação da norma em apreço à Constituição e, havendo conflito, decidir se aplica esta ou aquela. Nisto se assemelham a decisão administrativa aqui referida e o controle de constitucionalidade, que abrange verificação idêntica. Daí, creio eu, a possibilidade de confusão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

A diferença está em que o Executivo e o Legislativo, como guardiões da Constituição tanto quanto o Judiciário, podem e devem fazer aquela verificação, de modo a evitar a aplicação de norma afetada pelo vício insanável da inconstitucionalidade. Mas não têm eles competência para segundo a definição transcrita linhas atrás, *“impedir a subsistência da eficácia de norma contrária à Constituição”*. Como se sabe, só o Judiciário tem competência para tanto, quer desencadeando o processo que visa suspender a execução da norma inconstitucional¹, quer apreciando a constitucionalidade da norma em tese².

É curial que essa competência exclusiva não sobrepõe o Judiciário ao Legislativo nem ao Executivo, visto que os três Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, estão igualmente sujeitos aos ditames da Lei Maior. Afinal, o Judiciário,

“Quando declara uma lei inconstitucional faz apenas com que a vontade da Constituição prepondere sobre a vontade do legislador ou, em outros termos, a vontade direta do povo sobre a de seu mandatário, a qual deve ser sempre adstrita às prescrições daquele.”³

No mesmo sentido, aliás, já pregava Alexander Hamilton, um dos mais destacados fundadores da República dos Estados Unidos da América, de cuja pena saiu mais de metade dos ensaios publicados àquela época nos jornais de Nova York, sob o pseudônimo de *“Publius”*:

“Por conseqüência, ato algum legislativo, contrário à Constituição, pode ser válido. Nega-lo equivaleria a afirmar que o comissionado é mais importante do que aquele que concede a comissão, que o criado está acima do patrão, que os representantes do povo são superiores ao próprio povo, que os que ajem¹ por delegação de poderes podem fazer não só o que a procuração não autoriza mas também o que proíbe.

¹ Constituição Federal, arts. 97, 102, inc. III, e 52, inc. X.

² Constituição Federal, art. 102, inc. I, al. “a”.

³ Loureiro Júnior – O Controle da Constitucionalidade das Leis – Ed. Max Limonad, São Paulo, 1957, pág. 133.

“

“Nem esta conclusão supõe, de qualquer maneira, superioridade ao Judiciário sobre o Legislativo. Supõe somente ser a ambos superior o poder do povo, e que, se a vontade do legislativo, declarada nos seus decretos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

está em oposição à do povo, declarada na Constituição, caberá a esta reger os juízes e não àqueles. Os juízes terão de regular as decisões que tomarem pelas leis fundamentais e não pelas que não se revestem desse caráter.”²

Nos dias hodiernos, em verdade, ninguém mais discute a supremacia da Lei Fundamental em relação a qualquer dos três Poderes, indistintamente. Entendo mesmo contrário à lógica admitir-se que, por não terem competência para banir do mundo jurídico a norma inconstitucional, devessem o Legislativo e o Executivo cumpri-la, sabendo que descumprem a Constituição. Com efeito, à luz da melhor doutrina, **“quem descumpra a lei inconstitucional não comete ilegalidade, porque está cumprindo a Constituição”³**.

Entre nós, o legislador constituinte de 1988 parece ter pretendido encerrar essa velha discussão ao escrever no Título II – DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS, Capítulo I – DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS, artigo 5º, inciso LV:

“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;”⁴

Ora, não há garantia de contraditório nem de ampla defesa quando a autoridade julgadora, de algum modo, está obrigada a cumprir a norma inconstitucional e descumprir a Constituição. Assim, qualquer ato que tenha em mira impor esse limite ao livre convencimento o julgador é, a meu ver, atentatório ao artigo 5º, inciso LV, transcrito linhas atrás. Igualmente atentatória é a decisão na qual não se aprecie a inconstitucionalidade argüida pelo litigante. Resumindo, em face do artigo 5º, inciso LV, da nossa Lei maior, portanto, a autoridade julgadora, judicial ou administrativa (o texto constitucional não distingue), está obrigada a apreciar todas as questões levantadas pelos litigantes, inclusive e principalmente as de natureza constitucional. Se não o fizer, estará violando direito individual dos interessados.

¹ S/C.

² Hamilton, Madison e Jay – Sobre a Constituição dos Estados Unidos – Tradução de E. Jacy Monteiro, Instituição Brasileira de Difusão Cultural S/A, São Paulo, 1964, págs. 143 e 144.

³ Hely Lopes Meirelles – Direito Municipal Brasileiro – 1ª ed., vol. II, pág. 515.

⁴ Destaque da transcrição.

Neste Conselho, o tema tem ensejado decisões as mais variadas. Pela impossibilidade jurídica de o Poder Executivo apreciar a lei em face da Constituição¹. Pelo *“caminho tortuoso de apreciar os princípios à luz do Código Tributário Nacional, o qual por si*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

só, é Lei Complementar”, como observa o estudioso Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior². Pela decisão do mérito à luz do princípio constitucional aplicável, mas sem enfrentar a questão preliminar³.

A primeira manifestação objetiva sobre a matéria a nível de Conselhos de Contribuintes, segundo o que me foi possível apurar, é do eminente Conselheiro Henrique Neves da Silva, da Primeira Câmara do Segundo Conselho:

*“Entendo assistir razão ao recorrente no que tange a autoridade administrativa poder examinar a inconstitucionalidade **in concreto** de determinada lei. Não existe prerrogativa que autorize somente ao Poder Judiciário de examinar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual (Constituição Federal, artigo 102, inciso I, alínea ‘a’ mas tal exame será feito através da ação direta de inconstitucionalidade, de cujo julgamento teremos decisão **erga omnes**, aplicável a todos os casos em que a lei declarada inconstitucional possa influir. Na presente hipótese ocorrerá o exame **in concreto** da lei, e, sendo o caso de declará-la inconstitucional, essa declaração operará efeitos somente entre as partes do processo administrativo, não se estendendo às demais pessoas, mesmo que estejam em condições semelhantes. Tal é correto esse entendimento que é pacífico na jurisprudência de nossos tribunais que a administração pode anular seus atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originaram direitos (súmula nº 473 do STF). Ora, a inconstitucionalidade nada mais é do que a maior ilegalidade possível, podendo, assim, ser declarada pela autoridade administrativa. Cabe ressaltar, ainda, que a declaração administrativa da inconstitucionalidade não se sobrepõe ao Poder Judiciário, pois a ele não será excluído, em hipótese alguma, o poder de apreciação de lesão ou ameaça de direito.”¹*

Merece destaque também a recente manifestação do brilhante Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, a qual muito influenciou na formação do meu entendimento atual:

¹ Seguramente, a maioria das decisões proferidas sobre o assunto até hoje.

² Voto que conduziu ao Acórdão nº 108-00.975, em sessão de 22/03/94, desta Colenda Câmara.

³ V.g., o Ac. 103-13.692, de 18 de março de 1993, cujo relator foi o ilustre Conselheiro Luiz Henrique Barros de Arruda.

¹ Voto que conduziu ao Ac. 201-66.388, de 2/7/90 – Relator: Cons. Henrique Neves da Silva.

“Quanto a este tema, assaz polêmico, tenho hoje definido minha orientação para uma resposta positiva. Na verdade, com o advento da Constituição de 1988, em especial com a clara definição do contencioso administrativo no art. 5º, inciso LV, é assegurado aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ‘ampla defesa’, com os meios e recursos a ela inerentes. Sem dúvida que ao conceito de amplitude de defesa segue-se o de plenitude. Não se pode dar a este dispositivo constitucional o seu devido entendimento se afastarmos da apreciação do processo administrativo fiscal questões de cunho constitucional, especificamente previstas nos capítulos pertinentes ao Sistema Tributário Nacional. Nem se pode buscar caminho tortuoso e apreciar os princípios à luz do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001898/99-02
Acórdão nº. : 105-16.120

Código Tributário Nacional, o qual por si só, é Lei Complementar. Deve-se na verdade considerar a questão em respeito ao princípio constitucional de ampla defesa”²

Temos, pois, aqui mesmo, judiciosos precedentes apontando no sentido de que este Conselho, como qualquer órgão administrativo julgante, está obrigado a aplicar a Constituição sempre. Inclusive quando tem que decidir entre essa aplicação e a da norma inconstitucional em que subsume o caso concreto **sub judice**. Haja ou não pronunciamento anterior do Judiciário reconhecendo a inconstitucionalidade da norma inferior.

Por oportuno, é bom esclarecer que uma coisa é a obrigação que têm as autoridades administrativas de aplicar a Constituição em detrimento da norma considerada inconstitucional outra, é a “*extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinário*”, que é vedada pelo Decreto nº 73.529/74, invocado na r. decisão recorrida como óbice ao acolhimento da teses da inconstitucionalidade na espécie.”

Em relação à contribuição cujos fatos geradores ocorreram em janeiro a dezembro de 1.992, homologação tácita prevista no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN transcrito ocorrera de janeiro a dezembro de 1.997, respectivamente, prazo quinquenal no qual a autoridade poderia rever o procedimento do contribuinte.

Considerando que a contribuinte fora cientificada da exigência em 17 de janeiro de 1.999, de acordo com a legislação supra transcrita, conclui-se ser caduco o lançamento realizado.

Pelo exposto, conheço o recurso, por ser tempestivo e preencher os demais requisitos legais e acolho a preliminar de decadência, declarando insubsistente o lançamento por ter sido realizado a destempo.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2006.


JOSÉ CLÓVIS ALVES