



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7  
Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Recurso nº : 144045  
Matéria : IRPJ E OUTRO – EX.: 1999  
Recorrente : EXPRESSO NOVA SANTO ANDRÉ LTDA  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I  
Sessão de : 08 DE DEZEMBRO DE 2005  
Acórdão nº : 107-08.389

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECADÊNCIA - IRPJ - CTN, ART. 150, PAR. 4º. - APLICAÇÃO - Aos fatos geradores trimestrais, aplica-se a regra de decadência do parágrafo 4º do Art. 150 do Código Tributário Nacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECADÊNCIA - CSLL - CTN, ART. 150, PAR. 4º. - APLICAÇÃO - 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 8.212/91. 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 Pública, relativamente aos fatos geradores do primeiro ao terceiro trimestre do ano-calendário de 1998.

IRPJ/CSLL – DESPESAS OPERACIONAIS/CUSTOS – PROVA DA EFETIVIDADE - A efetividade das despesas operacionais contabilizadas se prova pela apresentação de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

IRPJ/CSLL – AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO NA AÇÃO FISCAL - Não cabe ao julgador administrativo efetuar ajustes com vista à recomposição da base tributável apurada pela fiscalização, quando, pela sua natureza, tais ajustes dependem de opção do contribuinte e de sua regular contabilização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EXPRESSO NOVA SANTO ANDRÉ LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao IRPJ e CSL em relação ao período de janeiro a setembro de 1998, nos termos do relatório

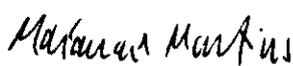


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero (Relator), Marcos Vinicius Neder de Lima e Albertina Silva Santos de Lima que acolhiam a decadência apenas em relação ao IRPJ e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE

  
NATANAEL MARTINS  
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 06FEV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389  
Recurso nº : 144045  
Recorrente : EXPRESSO NOVA SANTO ANDRÉ LTDA.

## RELATÓRIO

Contra o sujeito passivo nos autos identificado, foram lavrados Autos de Infração de Fls. 164/173, para formalização e cobrança de créditos tributários relativos diretamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e reflexamente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, totalizando à época o valor de R\$ 1.054.461,14, incluindo-se multa de ofício e juros de mora.

Tais Autos de Infração tiveram como embasamento fático a não comprovação dos valores lançados como custos/despesas dos serviços vendidos, através de documentação hábil. Tendo em vista que a autoridade fiscal efetuara diversas intimações com o intuito de obter as aludidas comprovações, não obtendo, contudo, resposta da interessada, tais valores foram glosados, passando a integrar a base de cálculo dos tributos neste processo discutidos.

Apontou a autoridade atuante o seguinte enquadramento legal:

**IRPJ** – artigos 195, I, 197, parágrafo único e 243, todos do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94;

**CSLL** – artigo 2º e §§ da Lei 7.689/88, artigo 19 da Lei 9.249/95, artigo 1º da Lei 9.316/96 e artigo 28 da Lei 9.430/96.

Descontente com as exigências das quais tomara conhecimento em 15/10/2.003, Fl. 165, oferecera em 14/11/2.003, tempestiva impugnação de Fls. 180/194, instruída com vasta documentação enumerada de 12 a 146, complementando-a na mesma data com o aditamento de Fls. 500/503. Alega em sua defesa os seguintes pontos:

-Inicialmente, aduziu que a glosa efetuada pela fiscalização é infundada, uma vez que os custos lançados atendem aos requisitos da normalidade,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

usualidade e necessidade, além de se encontrarem devidamente comprovadas nos autos, as despesas no valor de R\$ 901.446,39.

-Acrescentou que o mérito do lançamento fiscal é indevido, pois não recebe amparo legal, e distorce o conceito de renda estabelecido no artigo 43,I c/c 44, ambos do Código Tributário Nacional – CTN.

-Asseverou que admitir o lançamento da forma como se apresenta nos Autos de Infração, seria admitir modalidade de tributação alheia as previstas na legislação vigente.

-Salientou que a autoridade fiscal não efetuara a recomposição do lucro real, ignorara a documentação acostada e impusera a alíquota dos tributos sobre a totalidade dos valores glosados.

-Registrou que, se o fiscal procedesse conforme as regras do IRPJ e da CSLL, ajustando sua base, outro seria o resultado, até mesmo porque a contribuinte deixara de registrar no ano-base de 1.998, a amortização de seu investimento na exploração da concessão onerosa, firmada com a Empresa Pública de Transportes de Santo André.

-Ressaltou que a glosa efetuada no caso ultrapassou os limites estabelecidos. Afirmou que o Fisco não pode glosar a totalidade das despesas, independentemente do motivo, sob pena de tributar a recita bruta, o que não é admitido constitucionalmente. Transcreveu, como reforço de argumentação, julgados exarados por este Conselho.

-Insurgiu-se contra os valores lançados à título de multa, juros de mora e correção monetária, por entender que tais percentuais estão em desacordo com as normas legais, fato que configura notório confisco, vedado pela Constituição Federal.

-Prosseguiu, afirmando que a manutenção das exigências constantes nos Autos de Infração representaria aumento dos custos/despesas da



Processo nº : 19515.003729/2003-17

Acórdão nº : 107-08.389

contribuinte, que é permissionária do transporte público de Santo André, sendo que tal aumento deveria ser repassado à tarifa de ônibus. Ainda, a atuação de membros da Receita Federal em outro ente, a Prefeitura Municipal, constituiria invasão de competência e provocaria a alta dos custos públicos, em virtude da especialidade do contrato firmado entre o Poder Público e a interessada.

-Pugnou pela extinção dos Autos de Infração e pela improcedência da multa da forma como fora aplicada, e da indexação dos juros de mora pela taxa Selic, por reputá-la inconstitucional.

Apreciada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo. em sessão de 30/09/2004, tal impugnação restou parcialmente infrutífera, uma vez que a referida turma, ao acompanhar o voto do relator, optou por exonerar a contribuinte de pequena parcela das exigências iniciais. Materializada a decisão no Acórdão DRJ/SPOI nº 5.969, Fls. 525/547, os julgadores *a quo* sustentaram seu *decisum* nos aspectos ora elencados:

-Analisaram a documentação acostada à impugnação, enumerada de 12 a 146, Fls. 206/488, concluindo que a maioria dos documentos não possuem relação com as despesas glosados. Contudo, reconheceram como devidamente comprovadas as despesas no valor de R\$ 8.534,66, excluindo-o da base de cálculo dos tributos. Tal exclusão representou a parcela exonerada pela DRJ.

-Não admitiram como hábeis à comprovação das despesas, as “notas de débito” emitidas pela Expresso Vila Industrial Ltda e elencadas nos documentos 13, 22 e 31 a 146. Além de ambas empresas estarem diretamente ligadas, através do sócio Ronan Maria Pinto, as referidas “notas de débito” não se vinculam a qualquer documento fiscal, tampouco específica quais as mercadorias fornecidas.

-Complementaram a assertiva acima, citando a legislação do ICMS, informando que a empresa que emitira as “notas de débito” é considerada



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

contribuinte do aludido tributo estadual, estando obrigada a emitir notas fiscais. Neste sentido, asseveraram que somente notas fiscais emitidas pela Expresso Vila Industrial serial suficientes para comprovar os gastos glosados pela fiscalização. Transcreveram conceitos doutrinários sobre "notas de débito", concluindo que trata-se esta de mero expediente interno, desprovido de sustentabilidade para fins fiscais.

-Refutaram os argumentos dispensados pela autuada no tocante ao alegado direito de amortizar seu investimento, bem como a possibilidade de dedução dos valores relativos aos juros sobre capital próprio, por entenderem que se tratam de temas estranhos aos autos. Apesar de reconhecerem que a contribuinte tem o direito de efetuar as citadas deduções, advertem que tal providencia deveria ser tomada espontaneamente pela interessada, cabendo ao Fisco, tão somente convalidá-la.

-Em relação aos alegados abuso, ilegalidade e inconstitucionalidade da multa de ofício e dos juros de mora calculados com base na Selic, aduziram, que todos tem fundamento na legislação vigente, devendo o agente da administração ater-se à sua aplicação. Ainda, a discussão a respeito da constitucionalidade ou não das normas tributárias, constitui atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

-Estenderam ao lançamento relativo a CSLL, os mesmos fundamentos que sustentam a exigência de IRPJ.

Inconformada com o teor desfavorável do referido acórdão, do qual conheceu em 08/11/2.004, AR de Fl. 550, recorre à este Egrégio Primeiro Conselho, através do Recurso Voluntário de Fls. 557/580, interposto tempestivamente em 08/12/2.004 e seguro com arrolamento de Fls. 581/593. Argumenta em seu arrazoado o que se segue:

-Preliminarmente, argui ofensa aos princípios da ampla defesa e contraditório, cerceamento de produção de provas e ilegalidade da



Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

exigência do arrolamento. Cita dispositivos constitucionais pertinentes, reproduz trechos da doutrina e colaciona julgados proferidos pelo judiciário que reconhecem a ilegalidade do arrolamento como condição de admissibilidade de recursos. Em razão disso, requer, com base no artigo 59, III, do Decreto 70.235/72, seja decretada a nulidade da decisão de 1º grau. Transcreve jurisprudência de colegiados administrativos e judiciários, que acredita esposarem sua tese.

-Afirma que prevalecendo o entendimento exarado na decisão recorrida, a contribuinte não vislumbra outra saída senão socorrer-se do Judiciário, sujeitando-se ao ilegal *solve et repet*, incompatível com o Estado Democrático de Direito. Oferece excertos da doutrina sobre a origem e os motivos da repulsa ao referido instituto.

-No mérito propriamente dito, tece comentários sobre a atividade que desenvolve, qual seja, o transporte coletivo de passageiros.

- Reitera os termos da impugnação, para afirmar que tem o direito de amortizar os R\$ 7.000.000,00 investidos na concessão que recebera do Poder Público. Aponta parte do acórdão recorrido que reconhece tal possibilidade.

-Sustenta que a documentação acostada é suficiente para comprovar as despesas glosadas pela fiscalização. Assevera que a recusa do julgador *a quo* em reconhecer a prestabilidade das "notas de débito", configura uma nova base de cálculo do tributo. Colaciona acordãos administrativos para reforçar seus argumentos. Acrescenta que a glosa dos valores cuja efetividade, necessidade, usualidade e normalidade não foram questionadas pelo Fisco, não pode prevalecer.

-Assevera que a administração ao ajustar o lucro real do período, para crescer despesas e custos glosados, por um lado, e por outro impedir que a contribuinte deduza a amortização dos investimentos e dos juros sobre capital próprio, comete afronta ao princípio da igualdade jurídica.



Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

Pleiteia o arquivamento dos Autos de Infração, posto que as glosas são injustas e indevidas, da mesma forma que o impedimento do ajuste do lucro real pela dedução da amortização e dos juros sobre o capital próprio também o são.

-Fundamenta a pretensão das deduções acima expostas com o artigo 106, II do CTN, dispositivo que estabelece a retroatividade benigna.

-Alega que o fato gerador contém períodos prescritos, e que, seja por isto, ou seja pelo mérito ser plenamente indevido, a autuação fiscal não pode prosperar.

-Insurge-se, assim como na impugnação. Contra a utilização da taxa Selic como indexador de juros de mora, reputa inconstitucional a referida taxa. Sobre tal argumento, traz á baila julgados da esfera judicial.

-Procura afastar o percentual da multa e dos juros, posto que aplicados em desacordo com a legislação, circunstancia esta que configura prática de confisco, vedada no ordenamento pátrio.

-Requer seja o presente recurso recebido e provido, reconhecendo a nulidade da decisão de 1ª instância e a conseqüente improcedência do lançamento inicial, determinando seu arquivamento.

-Alternativamente, requer a admissão dos documentos acostados para comprovação das despesas/custos; permissão da dedução do lucro real, da amortização do investimento e dos juros sobre capital próprio; afastamento da multa no percentual exigido e a declaração da imputação de juros de mora calculados pela Selic como indevida.

-Por derradeiro, protesta pela produção de provas e pela sustentação oral na ocasião do julgamento.

É o Relatório.



Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

## VOTO VENCIDO

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

Recurso tempestivo.

São inócuas as alegações da recorrente no tocante ao seu inconformismo com a exigência de arrolamento de bens e direitos. É que o arrolamento já foi realizado pela própria fiscalização e que compõe o Processo Administrativo nº 19515.003905/2003-11. O recurso atende, portanto, os demais requisitos legais. Dele conheço.

Também não vislumbro as nulidades levantadas pela recorrente. O fato de os julgadores de primeiro grau não terem acatado os argumentos de defesa não constitui motivo para aplicação do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Mas há uma prejudicial de mérito que merece consideração no tocante ao IRPJ.

Com efeito, o Auto de Infração foi lavrado em 15.10.2003, contendo exigências suplementares derivadas de fatos geradores ocorridos nos trimestres do ano-calendário de 1998.

Dispõe os arts. 1º e da Lei nº 9.430/96:

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.*

(...)

*Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 19515.003729/2003-17

Acórdão nº : 107-08.389

(...)

Portanto, a partir de 1º de abril de 1998, a partir de 1º de julho de 1998 e a partir de 1º de setembro de 1998, já eram passíveis de exigência de ofício o imposto de renda relativo ao primeiro, segundo e terceiro trimestres do ano-calendário de 1998, contando-se a partir destas datas o prazo a que se refere o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Assim, quando do lançamento de ofício já havia decorrido o lapso de tempo de que dispunha o fisco para efetuar exigências suplementares de imposto de renda das pessoas jurídicas cujos fatos geradores tenham ocorrido até 30 de setembro de 1998. Acolho entendimento pacificado neste Conselho e referendado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Entretanto não acolho a decadência no tocante à Contribuição Social sobre o Lucro, à vista do disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

No mérito, de uma glosa total de custos no valor de R\$ 1.204.417,98 a autuada carrou documentos no valor total de R\$ 901.446,39. Logo, restaram incomprovados, de plano, custos no valor de R\$ 302.971,59.

Do montante de R\$ 901.446,39 que a impugnante carrou em sua defesa, o julgamento de primeiro grau aceitou como comprovado o valor de R\$ 8.534,66.

Afora os documentos denominados Notas de Débito que totalizam R\$ 835.257,60, das quais trataremos em seguida, os documentos não aceitos como comprovação, que totalizam R\$ 57.654,13, são de fato impertinentes às rubricas glosadas, como fundamentado pelo relator do Acórdão recorrido.

A recorrente, apesar de insistir que possuiu comprovantes de todas os seus custos/despesas, não trouxe outros elementos de prova que se refiram aos itens glosados, além daqueles já analisados e recusados no julgamento da impugnação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 19515.003729/2003-17

Acórdão nº : 107-08.389

A acusação fiscal é de falta de comprovação dos custos/despesas e não de despesas desnecessárias. Portanto não se aplicam os argumentos da recorrente no tocante à dedutibilidade de custos/despesas.

Resta então analisar os valores representados pelas tais Notas de Débito, no montante de R\$ 835.257,60.

Os julgadores de primeiro grau, acompanhando à unanimidade o Relator, centraram seus argumentos para a não aceitação da comprovação dos custos/despesas com as "notas de débito" no fato de que não houve emissão de Notas Fiscais pela empresa do grupo que teria cedido os itens. De fato, a autuada não fez chegar aos autos referida comprovação.

A falta de emissão de Nota Fiscal por parte do fornecedor, por si só, não é o bastante para se taxar de inexistente um custos/despesas, desde que, tratando-se de despesas necessárias, usuais e normais na atividade da pessoa jurídica, sejam satisfeitas as condições do parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por essa pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.*

Embora o artigo em destaque trate de emissão de documentos ineficazes, com muito mais razão se aplica à falta de emissão da Nota Fiscal por parte do fornecedor, desde que, enfatize-se, o adquirente prove a real existência da operação e a efetivação do pagamento.

É o caso da Nota de Débito de fls. 310 (doc. 22 da impugnação), no valor de R\$ 7.778,14, há cópia de cheque e depósito bancário denotando um efetivo pagamento ao Expresso Vila Industrial Ltda (fls. 311/312). A comprovação da existência



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

da operação se extrai da própria contabilização em datas e valores coincidentes, ponto não impugnado pela fiscalização.

Já as Notas de Débito juntadas às fls. 373 a 488 (docs. 31 a 146 da impugnação), além de não serem coincidentes, exceto uma minoria, em datas e valores com os lançamentos glosados pelo fisco, não estão acompanhadas de qualquer comprovação do efetivo pagamento, condição primeira e inafastável para aceitação da efetividade de custos/despesas, na inexistência de documento hábil firmado pelo fornecedor.

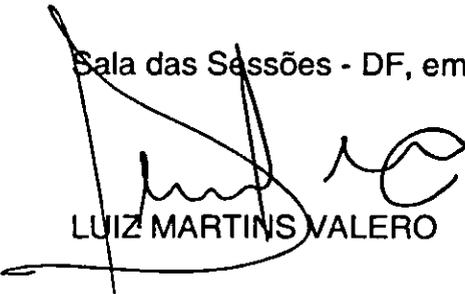
Resta analisar os argumentos da recorrente quanto à sua pretensão de recomposição do lucro real dos períodos objeto das glosas pela consideração de parcelas de amortização a que teria direito pela aplicação de capital na aquisição de direitos de exploração de transporte coletivo municipal bem assim de despesas de juros sobre o capital próprio.

Na recomposição do lucro real por procedimento de ofício só se admite a compensação de prejuízos fiscais devidamente apurados, contabilizados e controlado em livros fiscais próprios. Jamais pode a fiscalização, muito menos os órgãos julgadores administrativos, levar em conta eventuais direitos não exercidos pela fiscalizada nas forma prescritas em lei.

Quanto aos juros de mora à taxa SELIC, este Conselho já pacificou o entendimento no sentido de sua legalidade, não cabendo ao Tribunal Administrativo apreciar argumentos situadas na seara da inconstitucionalidade de leis legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Assim, voto por se reconhecer a decadência no tocante ao IRPJ para os fatos geradores ocorridos até 30 de setembro de 1998 e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 08 de dezembro de 2005.

  
LUIZ MARTINS VALERO



Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro - Natanael Martins, Redator Designado

Com efeito, 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. parafiscais (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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

*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 conseqüência 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 hão de ser***



Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

***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.



Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

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 (...)".

Destarte, sendo certo que o lançamento ora recorrido deu-se 15.10.2003, contendo exigências suplementares derivadas de fatos geradores ocorridos nos trimestres do ano-calendário de 1998, bem como se aplicando a regra contida no parágrafo 4º do artigo 150 da Lei Complementar mencionada; há de se concluir que o lançamento está decaído desde 31/12/2000.

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)*



Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

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,



Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

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 julgante. 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:

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

*É inconstitucional p 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 19515.003729/2003-17  
Acórdão nº : 107-08.389

*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.

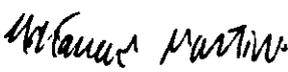
Assim, se é certo que os Conselhos de Contribuintes devem se pautar segundo suas regras de competência judicante, não menos certo é o fato de que no exercício dessa atividade, cuja competência deriva do Decreto 70235/72, lei ordinária como proclamado pelo Poder Judiciário, devem os julgadores, por força 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 inconteste, 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.

Pelo exposto, em face da decadência, dou provimento parcial ao recurso, para que se exclua de tributação os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos até 30.09.1998.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 08 de dezembro de 2005

  
NATANAEL MARTINS